



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Lenky Matyášové ve věci žalobkyně: **AIR FUELS SERVICE, spol. s r. o.**, se sídlem Na Maninách 100, Dobrovíz, zastoupená advokátkou JUDr. Ivanou Kožíškovou, se sídlem Buzulucká 6, Praha 6, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 16. 9. 2014, č. j. 46 Af 13/2012 - 883,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Průběh dosavadního řízení

Celní úřad Kladno (dále jen „celní úřad“) zahájil u žalobkyně (dále „stěžovatelka“) protokolem ze dne 17. 3. 2009, č. j. 2112-11/2009-176900-031, daňovou kontrolu ve věci zjišťování a prověřování daňového základu uvedeného na předložených příznáních ke spotřební dani z minerálních olejů, a to ve vztahu k minerálním olejům prodaným zahraničním odběratelům a následně přepravovaným mimo daňové území České republiky v období od března 2006 do prosince 2008. Stěžovatelka byla v kontrolovaném období držitelkou zvláštních povolení podle § 13 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“), na jejichž základě byla oprávněna přijímat a dále prodávat minerální oleje ve smyslu § 45 odst. 1 písm. a) a b) zákona o spotřebních daních, používané jako pohonná hmota pro leteckou dopravu a osvobozené od daně podle § 49 odst. 10 téhož zákona (*pozn. soudu*: není-li řečeno jinak, vychází soud ze znění zákona účinného do 30. 9. 2009). Minerální oleje osvobozené od daně pak prodávala a přepravovala též mimo území České republiky, konkrétně na Slovensko, aniž by z takto prodávaných minerálních olejů přiznala a odvedla spotřební daň. Daňová kontrola byla ukončena zprávou o daňové kontrole

ze dne 22. 1. 2010, č. j. 1557/2010-176900-031, v níž celní úřad shledal, že stěžovatelka porušila při přepravě minerálních olejů podmínky § 50 zákona o spotřebních daních.

V návaznosti na provedenou daňovou kontrolu bylo dne 9. 6. 2010 vydáno 27 dodatečných platebních výměrů, jimiž celní úřad stěžovatelce vyměřil spotřební daň z minerálních olejů ve výši 452 430 Kč (zdaňovací období březen 2006), 616 950 Kč (duben 2006), 90 618 Kč (květen 2006), 538 858 Kč (červen 2006), 418 155 Kč (červenec 2006), 297 614 Kč (srpen 2006), 411 300 Kč (září 2006), 597 Kč (listopad 2006), 3058 Kč a penále 612 Kč (prosinec 2006), 436 404 Kč a penále 87 281 Kč (únor 2007), 183 020 Kč a penále 36 604 Kč (březen 2007), 132 765 Kč a penále 26 553 Kč (duben 2007), 370 170 Kč a penále 74 034 Kč (květen 2007), 253 169 Kč a penále 50 634 Kč (červen 2007), 366 882 Kč a penále 73 377 Kč (červenec 2007), 84 693 Kč a penále 16 939 Kč (srpen 2007), 3688 Kč a penále 738 Kč (září 2007), 120 635 Kč a penále 24 127 Kč (listopad 2007), 123 977 Kč a penále 24 796 Kč (prosinec 2007), 219 360 Kč a penále 43 872 Kč (leden 2008), 140 994 Kč a penále 28 199 Kč (únor 2008), 91 271 Kč a penále 18 255 Kč (květen 2008), 88 233 Kč a penále 17 647 Kč (červen 2008), 104 939 Kč a penále 20 988 Kč (červenec 2008), 130 082 Kč a penále 26 017 Kč (srpen 2008), 84 814 Kč a penále 16 963 Kč (září 2008), a 333 151 Kč a penále 66 631 Kč (prosinec 2008).

O odvolání proti těmto platebním výměrům (respektive ve čtyřech případech proti rozhodnutím samotného celního úřadu ze dne 16. 9. 2010 o odvoláních stěžovatelky) pak rozhodlo Generální ředitelství cel (dále „žalovaný“) rozhodnutími ze dne 20. 3. 2012, č. j. 5372/2012-170100-21, č. j. 5371/2012-170100-21, č. j. 5467/2012-170100-21, č. j. 5366/2012-170100-21, č. j. 5365/2012-170100-21, č. j. 5364/2012-170100-21, č. j. 5367/2012-170100-21, č. j. 5370/2012-170100-21, č. j. 5333/2012-170100-21, č. j. 5314/2012-170100-21, č. j. 5459/2012-170100-21, č. j. 5312/2012-170100-21, č. j. 5349/2012-170100-21, č. j. 5316/2012-170100-21, č. j. 5457/2012-170100-21, č. j. 5456/2012-170100-21, č. j. 5318/2012-170100-21, č. j. 5317/2012-170100-21, č. j. 5351/2012-170100-21, č. j. 5352/2012-170100-21, č. j. 5334/2012-170100-21, č. j. 5464/2012-170100-21, č. j. 5332/2012-170100-21, č. j. 5463/2012-170100-21, č. j. 5462/2012-170100-21, č. j. 5461/2012-170100-21 a č. j. 5331/2012-170100-21. V případě sedmi napadených rozhodnutí žalovaný zamítl stěžovatelčina odvolání proti dodatečným platebním výměrům celního úřadu a napadená rozhodnutí potvrdil. V případě dvanácti napadených rozhodnutí žalovaný změnil odvoláním napadená rozhodnutí celního úřadu pouze tak, že doplnil výrok rozhodnutí celního úřadu o vyznění o povinnosti zaplatit penále. V případě osmi napadených rozhodnutí pak žalovaný změnil odvoláním napadená rozhodnutí celního úřadu tak, že nahradil část výroku týkajícího se splatnosti dodatečně vyměřené daně.

Stěžovatelka napadla všechna tato rozhodnutí žalovaného u Krajského soudu v Praze žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatelka brojila v žalobě proti neposouzení prekluze možnosti doměření daně, kterou se celní úřad ani žalovaný nezabývali. Polemizovala s tím, jak celní úřad určil okamžik vzniku její povinnosti přiznat a zaplatit spotřební daň; a s tím, že v rozhodnutí o námitce ze dne 2. 11. 2009 a také v rozhodnutí o námitce a v rozhodnutí o podjatosti ze dne 14. 12. 2009 označil celní úřad jako příjemce rozhodnutí zástupce stěžovatelky, a nikoli samotnou stěžovatelku. Namítala také nezákonnost daňové kontroly a nevyslechnutí jí navržených svědků a podjatost dvou pracovníků celního úřadu, které u ní prováděly daňovou kontrolu. Zejména pak brojila proti výkladu § 50 odst. 1 zákona o spotřebních daních ze strany žalovaného. Zároveň stěžovatelka navrhla spojení všech 27 věcí ke společnému projednání.

pokračování

Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 16. 9. 2014 napadeným nyní posuzovanou kasační stížností. Krajský soud vyšel z čl. 14 směrnice Rady 2003/96/ES, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, a z čl. 15 směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. 2. 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani. Z nich dovodil, že členské státy EU mohou omezit působnost osvobození leteckých pohonných hmot od spotřební daně jak co do druhu paliva, tak co do „mezinárodní přepravy“ či přepravy uvnitř EU. To nutně dopadá i na výklad § 50 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Samotný nadpis tohoto ustanovení znějící „*Doprava minerálních olejů osvobozených od daně na daňovém území České republiky*“ sice nemá bez dalšího normativní povahu, nicméně zatímco v případě dopravy minerálních olejů v režimu osvobození od daně zákon upravuje pouze jejich dopravu na daňovém území České republiky, v případě režimu obdobného, tedy režimu podmíněného osvobození od daně, zákon o spotřebních daních v § 25 výslovně stanoví podmínky týkající se dopravy výrobků mezi jednotlivými členskými státy. S ohledem na složitost a množství podmínek, jimiž se doprava výrobků osvobozených od spotřební daně vyznačuje, a na zákonnou konstrukci spotřební daně je podle krajského soudu stěžejí představitelné, že by zákonodárce předpokládal dopravu minerálních olejů osvobozených od daně mezi členskými státy a současně takový postup v zákoně neupravil. Dospěl proto k závěru, že § 50 zákona o spotřebních daních představuje omezení působnosti osvobození uvedených výrobků co do přepravy uvnitř EU.

Co se týče námitky nepřezkoumatelnosti z důvodu nevypořádání se s možnou prekluzí práva vyměřit daň, nelze podle krajského soudu po celním úřadu žádat, aby bez dalšího sám od sebe pokaždé výslovně odůvodňoval, že možnost doměřit daň není prekludována; ostatně žalovaný se v žalobou napadených rozhodnutích otázkou prekluze zabýval a z § 50 odst. 3 tehdy platného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), plyne, že i kdyby šlo o vadu řízení, pak byla tato vada odstranitelná v odvolacím řízení.

Krajský soud vyšel z § 47 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009, a dále z § 8 odst. 2 a § 9 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních. Pokud stěžovatelka postupovala v rozporu s § 50 odst. 1 zákona o spotřebních daních, když přepravovala minerální oleje v režimu osvobození od daně do jiného členského státu, vznikla jí v důsledku takové přepravy podle § 9 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních povinnost daň přiznat a zaplatit. Stěžovatelka sice minerální oleje prodala uživatelům za účelem jejich dalšího využití v souladu s § 49 odst. 10 zákona o spotřebních daních a podle jeho § 53 odst. 1 mohla minerální oleje osvobozené od spotřební daně prodávat uživatelům, kterým bylo také vydáno zvláštní povolení, i uživatelům, kteří pro přijímání a užívání minerálních olejů osvobozených od daně zvláštní povolení mít nemusí. Rozpor jejich využití s účelem osvobození však v dané věci shledal krajský soud v přepravě těchto minerálních olejů v režimu osvobození do jiného členského státu EU, ačkoliv takový postup není v souladu se zákonem o spotřebních daních. Nelze přitom akceptovat situaci, kdy by bylo fakticky vyloučeno daň doměřit, například právě v důsledku užití od spotřební daně osvobozených výrobků v rozporu s účelem, pro nějž byly osvobozeny, až po uplynutí prekluzivní lhůty, typicky teprve po jejich výrobě či dovozu, tedy po vzniku daňové povinnosti. Proto je s ohledem na okolnosti projednávané věci nutno při stanovení počátku běhu lhůty k vyměření daně přihlídnout ke speciální úpravě plynoucí z § 9 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních týkající se vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit. Byla-li tedy v projednávané věci daňová kontrola zahájena protokolem ze dne 17. 3. 2009 a týkala-li se zdaňovacího období od března 2006 do prosince 2008, krajský soud zde rozpor s citovaným § 47 zákona o správě daní a poplatků neshledal.

V otázce přesnosti určení okamžiku podle § 9 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních je podle krajského soudu nutno vycházet z data prodeje, tedy uskutečnění zdanitelného plnění, přičemž použití dne jako konkrétního okamžiku ve smyslu citovaného ustanovení zákona o spotřebních daních je dostatečně určité. Stěžovatelčin požadavek na určení bližšího časového údaje, než je konkrétní den, označil krajský soud za nedůvodný a mnohdy nerealizovatelný.

K námitce nepřesného označení příjemce rozhodnutí celního úřadu krajský soud odkázal na závěry plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2005, č. j. 7 Afs 45/2005 - 59, publ. pod č. 700/2005 Sb. NSS, z něhož dovedl, že příjemcem uvedených rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků byla stěžovatelka, a nikoli její daňový poradce Ing. I. Š., o čemž nemohla vzniknout žádná pochybnost, a to ani samotnému stěžovatelčinu zástupci. Chybou nebylo ani to, že byla předmětná rozhodnutí doručována jejímu daňovému zástupci, a nikoli přímo stěžovatelce samotné.

K námitce nepřipustně provedené opakované daňové kontroly dal krajský soud stěžovatelce zapravdu v tom, že předmět předchozích místních šetření se do jisté míry obsahově překrýval s předmětem daňové kontroly zahájené u ní protokolem ze dne 17. 3. 2009; neztotožnil se však se stěžovatelčím názorem, že provedení takových místních šetření připouští provedení daňové kontroly pouze tehdy, pokud se objeví skutečnosti, jež správci daně dosud nebyly známy. Ani z judikatury Nejvyššího správního soudu navíc nelze dovést, že by dříve proběhnutí místní šetření mohlo založit „překážku“ zákazu opakované daňové kontroly. Dostatečně odůvodněným shledal i odmítnutí provedení stěžovatelkou navrhovaných důkazů výsledkem osob provádějících místní šetření. V situaci, kdy mezi stranami řízení byla sporná nikoli otázka skutková, ale interpretační, by případné provedení výslechů stěžovatelkou navržených svědků nemohlo na výsledku předmětného posouzení nic změnit. Uvedl-li tedy žalovaný, že navrhované výpovědi svědků nemohly zvrátit jeho právní závěr o nemožnosti nahlížet na místní šetření z hlediska materiálního jako na daňovou kontrolu, jež by založila překážku pozdější daňové kontroly, bylo to dle krajského soudu dostatečné.

Údajně nepřipustná účast dvou pracovníků celního úřadu jak při místním šetření ve věci nákupu, skladování a spotřeby minerálních olejů, tak následně při daňové kontrole neporušovala podle krajského soudu § 26 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, neboť neporušovala zásadu dvojinstančnosti. Ostatně nebylo pochyb o tom, že se uvedené osoby zjevně neúčastnily daňového řízení u správce daně II. stupně, tedy žalovaného. Jednotlivé odbory celního úřadu naopak nelze pokládat za „jiný stupeň“ správy cel.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

Proti tomuto rozsudku podala stěžovatelka včasnou kasační stížnost, z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Obecně namítá, že postup žalovaného porušil její práva zaručená v čl. 2 odst. 2, čl. 4 odst. 2, 3 a 4, čl. 11 odst. 1 a 5 a čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a že krajský soud posoudil konkrétní právní otázky nesprávně a svá tvrzení odůvodnil nesrozumitelně.

Stěžejní kasační námitkou stěžovatelka kritizuje způsob, jakým krajský soud posoudil právní otázku výkladu § 50 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Připomíná, že byla v kontrolovaném období držitelkou zvláštních povolení vydaných celním ředitelstvím podle § 13 zákona o spotřebních daních, na jejichž základě byla ve smyslu § 53 odst. 1 a 3 zákona o spotřebních daních oprávněna přijímat a dále prodávat minerální oleje uvedené

pokračování

v § 45 odst. 1 písm. a) a b) zákona o spotřebních daních, konkrétně bezolovnatý benzin Natural BA-95 KN 2710 11 45, letecký benzín AVGAS 100LL KN 2710 11 31 a letecký petrolej JET A1 KN 2710 19 21, tedy letecké pohonné hmoty osvobozené od daně podle § 49 odst. 10 zákona o spotřebních daních. Mohla je dodávat ve smyslu § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních uživatelům, kteří podle § 12 odst. 1 zákona o spotřebních daních uplatnili nárok na vydání leteckých pohonných hmot osvobozených od daně pro uvedený účel, aniž by jako koneční uživatelé museli být držiteli zvláštního povolení podle § 13 zákona o spotřebních daních. Prodala a dopravila předmětné minerální oleje, osvobozené od spotřební daně, jinému uživateli, usídlenému na Slovensku, přičemž vycházela z toho, že byla uživatelem podle českého zákona o spotřebních daních; měla povolení k prodeji předmětných minerálních olejů osvobozených od spotřební daně; toto zvláštní povolení ji v prodeji nijak nelimitovalo; prodala předmětné minerální oleje dalšímu uživateli; dopravila je na Slovensko; přičemž dopravovala předmětné minerální oleje osvobozené na daňovém území České republiky od spotřební daně. Přesto jí je podsouváno, že porušila § 50 odst. 1 zákona o spotřebních daních, navzdory tomu, že dané ustanovení výslovně nezakazuje dopravu minerálních olejů osvobozených od spotřební daně do jiného členského státu; umožňuje dopravovat minerální oleje osvobozené od spotřební daně na daňovém území České republiky od uživatele jinému uživateli; a neukládá ani ukončení dopravy na daňovém území České republiky, takže příjemce nemusí být usazen a přijímat předmětné minerální oleje jen na daňovém území České republiky. Přitom uživatel, který přijímá a užívá minerální oleje osvobozené od spotřební daně, není limitován na přijímání a užívání vybraných výrobků jen na daňové území České republiky, neboť tyto minerální oleje přijímá a užívá bez zvláštního povolení, jak plyne z § 53 odst. 3 zákona o spotřebních daních. Krajským soudem citovaná ustanovení směrnic umožňují, aby členské státy osvobodily letecké pohonné hmoty jak co do druhu paliva, tak co do přepravy uvnitř EU, ovšem český zákonodárce tuto možnost využil pouze nedostatečně a nedůrazně, čímž založil výkladové problémy. Pod „mezinárodní přepravu“ lze přitom zařadit pouze přepravu z třetích zemí nebo do třetích zemí. Omezení osvobození z hlediska druhu leteckého paliva pak přinesla až novela zákona o spotřebních daních provedená zákonem č. 292/2009 Sb., účinným od 1. 10. 2009. Stěžovatelka trvá na tom, že režim dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně mezi členskými státy podle § 25 zákona o spotřebních daních nelze srovnávat s přepravou minerálních olejů osvobozených od spotřební daně pro celou EU. Z § 50 odst. 1 zákona o spotřebních daních nevyplývá územní omezení spočívající v tom, že by uživatel, který minerální oleje kupuje, musel být usazen na daňovém území České republiky. Trvá také na tom, že výklad § 50 odst. 1 zákona o spotřebních daních je sporný, což ostatně zčásti akceptoval i krajský soud, takže zde byl prostor pro výklad *in dubio mitius*.

Dále stěžovatelka brojí proti tomu, že se celní úřad nezabýval tím, zda spotřební daň doměřil ještě v prekluzivní lhůtě a kdy a zda vůbec jí vznikla daňová povinnost ve smyslu zákona o spotřebních daních, od níž se odvíjí běh prekluzivní lhůty podle § 47 zákona o správě daní a poplatků, pro možnost spotřební daň stěžovatelce vyměřit. Stěžovatelka dovozuje z § 8 zákona o spotřebních daních, že „daňová povinnost“ vzniká již výrobou nebo dovozem na území EU, aniž je zřejmé, zda a jestli vůbec vznikne v budoucnu také povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 zákona o spotřebních daních. Přitom se prekluzivní lhůta odvíjí u spotřebních daní vždy od vzniku „daňové povinnosti“ podle § 8 zákona o spotřebních daních. Nesouhlasí tedy s žalovaným, podle něhož pojmu „daňová povinnost“ podle § 47 zákona o správě daní a poplatků odpovídá až konkrétní vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit podle § 9 zákona o spotřebních daních.

Co se týče vzniku samotné povinnosti přiznat a zaplatit spotřební daň, stěžovatelka brojí proti tomu, že celní úřad nestanovil v rámci vedeného dokazování dostatečně přesně okamžik vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních,

ale pouze den prodeje předmětných minerálních olejů osvobozených od spotřební daně. Tento okamžik nelze seznat ani ze správního spisu týkajícího se daňové kontroly u stěžovatelky. Krajský soud se následně vyrovnal s argumentací stěžovatelky pouze dvěma až třemi větami.

Další námitkou stěžovatelka tvrdí, že celní úřad hrubě pochybil, když vystavil rozhodnutí o námitce ze dne 2. 11. 2009, č. j. 19611/2009-176900-031; rozhodnutí o námitce ze dne 14. 12. 2009, č. j. 22833-2/2009-176900-031; a rozhodnutí o návrhu na vyloučení pracovníků správce daně ze dne 14. 12. 2009, č. j. 22832-2/2009-176900-031, v nichž jako příjemce uvedl zástupce daňového subjektu a ne samotnou stěžovatelku jako daňový subjekt. Stěžovatelka má stále za to, že chybné uvedení příjemce rozhodnutí porušuje požadavky § 32 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, a proto je nutné v rámci kasačního řízení znovu posoudit stěžovatelkou namítanou neplatnost rozhodnutí ve smyslu tohoto ustanovení.

Dále stěžovatelka tvrdí, že tato rozhodnutí byla také nesprávně doručována. Žalovaný vyhodnotil plnou moc, kterou udělila svému zástupci a ten ji akceptoval dne 8. 10. 2009, jako plnou moc generální. Trvá na tom, že plná moc byla uzavřena pouze na zastupování při jednotlivých úkonech, které bude činit celní úřad a žalovaný vůči ní, byť v rámci jednotlivých řízení, která navazovala na daňovou kontrolu. Šlo tedy o plnou moc speciální a zároveň neomezenou, včetně řízení o opravných prostředcích. Jestliže žalovaný vyhodnotil tuto plnou moc jako plnou moc pro celé daňové řízení, tedy generální, dospěl k právnímu hodnocení, které je v extrémním nesouladu se skutkovým zjištěním, což mělo dopady i na doručování rozhodnutí podle § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků.

Svou poslední námitkou brojí stěžovatelka proti tomu, že odvoláním a následně i žalobou napadená rozhodnutí celního úřadu a žalovaného byla vydána po nepřijatelné opakované daňové kontrole. Připomíná, že během období od roku 2006 do konce roku 2008 provedl celní úřad celkem 7 místních šetření, která měla stejný předmět a cíl, jako má mít daňová kontrola podle zákona o správě daní a poplatků, tedy prověřit skutečnosti, které byly rozhodné pro posouzení, zda povolení k přijímání a užívání vybraných výrobků, tedy minerálních olejů osvobozených od spotřební daně, nebyla porušována a zda bylo s osvobozenými minerálními oleji nakládáno v souladu s těmito povoleními. Následně pak byla v březnu 2009 zahájena daňová kontrola, jejímž předmětem bylo zjišťování a prověřování daňového základu uvedeného na předložených daňových příznacích ke spotřební dani z minerálních olejů. Tato dřívější místní šetření byla provedena vesměs stejnými pracovníky celního úřadu, kteří následně prováděli i daňovou kontrolu. Proto hodlala stěžovatelka dostatečně rozkrýt předmět a cíle jednotlivých místních šetření a poukázat na shodnost jednotlivých postupů při místních šetřeních s pozdější daňovou kontrolou a navrhovala v tomto směru doplnit dokazování o výslechy svědků, kteří se těchto místních šetření účastnili, což jí však nebylo umožněno. Trvá také na tom, že o její stížnosti proti tomuto postupu, kterou uplatnila v rámci své rozsáhlejší reakce ze dne 4. 2. 2012, mělo být samostatně rozhodnuto.

Ze všech uvedených důvodů stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud vydal rozsudek, kterým změní napadený rozsudek krajského soudu ze dne 16. 9. 2014 tak, že se rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 3. 2012 a jím předcházející dodatečné platební výměry celního úřadu ze dne 9. 6. 2010 zrušují a věc se vrací celnímu úřadu k dalšímu řízení. Krom toho požaduje, aby jí žalovaný vyplatil na nákladech řízení před krajským soudem částku 486 255 Kč a na nákladech řízení o kasační stížnosti částku 89 000 Kč.

pokračování

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti pouze odkázal na svá rozhodnutí, vyjádření k žalobě a na rozsudek krajského soudu, neboť důvody uplatněné stěžovatelkou v kasační stížnosti byly totožné s těmi, které uplatnila již v odvoláních a následně v žalobě.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost je přípustná, má požadované náležitosti, byla podána včas, a to osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 s. ř. s.

Co se týče obecně namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu pro nesrozumitelnost, zabýval se Nejvyšší správní soud touto otázkou ve své judikatuře již několikrát. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, v němž konstatoval: „*Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné.*“ Rovněž tak v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, zdejší soud uvedl: „*Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny;*“ obdobně též v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*pokud z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“ U nyní posuzovaného rozsudku krajského soudu ovšem zdejší soud takto vymezené nedostatky neshledal, neboť krajský soud se s jednotlivými právními otázkami vznesenými v žalobě vypořádal srozumitelným způsobem, jak bude zjevné z posouzení jednotlivých kasačních námitek.

III. a)

Přeprava minerálních olejů osvobozených od spotřební daně

Svou stěžejní kasační námitkou stěžovatelka zpochybňuje výklad § 50 zákona o spotřebních daních ve znění účinném do 30. 9. 2009, tedy do účinnosti novely č. 292/2009 Sb., který byl označen marginální rubrikou Doprava minerálních olejů osvobozených od daně na daňovém území České republiky a jehož odst. 1 zněl:

„(1) *Minerální oleje osvobozené od daně podle § 49 lze dopravovat pouze*

- a) *z daňového skladu uživateli,*
- b) *od jednoho uživatele jinému uživateli,*

- c) při dovozu uskutečňovaném uživatelem,
 d) z jedné organizační složky do jiné organizační složky též uživatele, nebo
 e) od výrobce uživateli; to se týká pouze odpadních olejů osvobozených od daně podle § 49 odst. 1 a 3.“

Stěžovatelka se domnívá, že není v rozporu s tímto taxativním výčtem dopadajícím na dopravu minerálních olejů na území České republiky, pokud minerální oleje dodávala uživatelům na Slovensku.

Nejvyšší správní soud k této námitce nejprve předesílá, že krajský soud sice v rozsudku připustil, že z důvodové zprávy není zjevný záměr zákonodárce v dané otázce a že výklad předmětného ustanovení „je sporný“; to však znamenalo pouze tolik, že je o něj spor mezi stěžovatelkou a žalovaným, nikoli že by zde byly možné dva rovnocenné výklady, a proto bylo namísto aplikovat výklad příznivější pro daňového poplatníka ve smyslu zásady *in dubio pro mitius*. V úvaze krajského soudu tedy není stěžovatelkou namítaný vnitřní rozpor a nelze ji označit za nepřezkoumatelnou.

Stěžovatelka jinak nenabízí v kasační stížnosti argumenty nad rámec argumentace provedené v žalobě, na niž krajský soud přesvědčivě zareagoval, a Nejvyšší správní soud se s jeho posouzením ztotožňuje. Stěžovatelka dopravovala uživatelům na Slovensko minerální oleje osvobozené od spotřební daně podle § 49 odst. 10 zákona o spotřebních daních, tedy „*používané jako pohonná hmota pro leteckou dopravu a letecké práce, s výjimkou minerálních olejů používaných pro soukromé rekreační létání*“, přičemž podle odst. 11 platilo, že „*[s]oukromým rekreačním létáním se pro účely tohoto zákona rozumí používání letadla jeho vlastníkem nebo právnickou nebo fyzickou osobou, která je oprávněna je používat na základě nájmu nebo jiným způsobem jinak než pro účely podnikání, zejména jinak než pro přepravu cestujících nebo zboží, pro poskytování služeb letadly za úplatu nebo pro potřeby orgánů veřejné správy.*“

Toto osvobození lze, stejně jako jiná osvobození od daně, vnímat jako dobrodíní zákonodárce ve vztahu k některým druhům zboží či způsobům jejich použití, které se zákonodárce rozhodl nezatížit spotřební daní, kterou jinak obecně daný druh zboží zatěžuje. Daňový subjekt ovšem může takové osvobození využívat jen tak dlouho, dokud dodržuje zákonem stanovené způsoby nakládání a další podmínky, neboť právě jejich respektováním je podmíněno trvání osvobození samotného. Obecná ústavní zásada zakotvená v čl. 2 odst. 4 Ústavy a v čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, že každý může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá, nevylučuje, aby zákon taxativním výčtem upravil způsoby nakládání s minerálními oleji osvobozenými od spotřební daně. Naopak z ní nelze dovodit, že by s takto osvobozenými minerálními oleji mohla stěžovatelka nakládat nad rámec takového taxativního výčtu také jakýmkoli způsobem, který není výslovně regulován zákonem. Na straně jedné je pravdou, že pro právní jistotu by bylo vhodnější, kdyby u každého nakládání rozporného s vymezením osvobození bylo přímo v zákoně o spotřebních daních výslovně napsáno, že v případě odlišného nakládání s osvobozenou komoditou nárok na osvobození zaniká, jako je tomu například v § 49 odst. 2 zákona o spotřebních daních, na stranu druhou by takový požadavek byl nevhodný z hlediska legislativní techniky, neboť by zákonodárce neustálým opakováním formulací typu „*[n]eučiní-li tak, nárok na osvobození od daně zaniká*“, použitým právě v § 49 odst. 2 zákona o spotřebních daních, dále znepráhlednil již tak komplikovaný předpis. Nelze proto zákonodárci vyčítat, že podobné formulace výslovně uvádí pouze tam, kde se například opakovaně objevují výkladové nejasnosti.

V nyní posuzovaném případě z toho plyne, že s leteckými pohonnými hmotami osvobozenými od spotřební daně z minerálních olejů podle § 49 odst. 10 zákona o spotřebních daních bylo možno nakládat pouze způsoby předpokládanými samotným zákonem o spotřebních

pokračování

daních. To ve vztahu k přepravě minerálních olejů osvobozených od spotřební daně znamenalo, že ji bylo možno realizovat pouze některým ze způsobů, které předpokládal § 50 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Jak bylo citováno výše, z nadpisu § 50 zákona o spotřebních daních je jasné, že předpokládá výhradně dopravu osvobozených minerálních olejů na daňovém území České republiky. Z konstantní judikatury zdejšího soudu přitom plyne, že „*nadpis (marginální rubrika) je pouhou legislativní pomůckou, která nemá normotvornou povahu (rubrica non est lex), přesto či právě proto jej lze použít jako vodítko při výkladu zákona.*“ (usnesení zvláštního senátu zřízeného podle zákona č. 131/2002 Sb., o rozhodování některých kompetenčních sporů, ze dne 12. 3. 2015, č. j. Konf 8/2014 – 25, publ. pod č. 3227/2015 Sb. NSS, bod 53). Nadpis § 50 zákona o spotřebních daních tedy není sám o sobě příkazem dopravovat minerální oleje osvobozené od daně jen po území České republiky, neboť není sám o sobě právní normou; lze z něj však vyčíst, že jednotlivé způsoby dopravy, které jsou – již coby závazná norma – vyjmenovány v § 50 odst. 1 tohoto zákona, se týkají právě dopravy na území České republiky.

Taxativní vymezení akceptovaných způsobů dopravy minerálních olejů osvobozených od spotřební daně má přitom zcela pochopitelný důvod, neboť jde o způsoby dopravy, jejichž provedení zachovává české celní správě kontrolu nad tím, zda je osvobozený minerální olej použit způsobem souladným se smyslem osvobození.

To je přitom klíčové zejména u těch důvodů osvobození od spotřební daně, které jsou vázány na typ použití osvobozeného zboží, v nyní posuzovaném případě tedy na použití pro leteckou dopravu a letecké práce, s výjimkou použití pro soukromé rekreační létání. Pouze tak dlouho, dokud je doprava minerálních olejů osvobozených od spotřební daně realizována některým ze způsobů uvedených v § 50 odst. 1 zákona o spotřebních daních, a to na území České republiky, má celní správa kontrolu nad tím, zda není daný minerální olej používán jinak než pro leteckou dopravu a letecké práce či zda není používán pro soukromé rekreační létání. To je souladné s teritorialitou osvobození od spotřební daně vztahujícího se jen na území České republiky, jež je přirozeným důsledkem toho, že spotřební daň z minerálních olejů dosud není v rámci Evropské unie plně harmonizována, jak bude rozebráno níže.

Je proto pochopitelné a spravedlivé, že dané zboží má ztratit dobrodiní v podobě osvobození od spotřební daně již v okamžiku, kdy je dopravováno způsobem, který § 50 odst. 1 zákona o spotřebních daních nepředpokládá, ať už z hlediska režimu dopravy, místa určení či povahy příjemce; nikoli až v okamžiku, kdy by bylo po realizaci této dopravy použito v rozporu s vymezením daného osvobození, a uživatel, který se nenachází na území České republiky, by vznikla českými celními orgány těžko kontrolovatelná povinnost zaplatit daň podle § 4 odst. 1 písm. b) bod 2 zákona o spotřebních daních ve vazbě na jeho § 9 odst. 3 písm. b). Stěžovatelka pak sice upozorňuje na to, že uživatelé, kteří od ní na Slovensku minerální oleje odebírali, nemuseli být držiteli zvláštního povolení podle § 13 zákona o spotřebních daních, a je pravda, že i podle § 53 odst. 3 téhož zákona, dopadajícího specificky na minerální oleje, platí, že minerální oleje osvobozené od daně podle (mimo jiné) § 49 odst. 10 zákona o spotřebních daních se přijímají a užívají bez zvláštního povolení. Zároveň však totéž ustanovení dodává, že „*[p]okud jsou přijímány za účelem dalšího prodeje, zvláštní povolení se vyžaduje.*“ Jinak řečeno, předpokládá se, že koneční uživatelé minerálních olejů využívaných pro leteckou dopravu (jinou než soukromé rekreační létání) nemusejí být držiteli zvláštního povolení na přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně, neboť nárok na osvobození od spotřební daně uplatní postupem podle § 12 odst. 3 ve vazbě na § 53 odst. 3 zákona o spotřebních daních; zároveň se však v § 53 odst. 3 zákona o spotřebních daních předpokládá, že odběrateli mohou být i držitelé zvláštního povolení, kteří je přijímají za účelem dalšího prodeje, jenž pochopitelně podléhá další kontrole. Stejně tak ostatně podléhá možné kontrole i samo využití minerálních

olejů koncovými uživateli, jak výslovně předpokládá § 65 odst. 1 zákona o spotřebních daních, podle něhož „[c]elní úřad nebo celní ředitelství jsou oprávněny kontrolovat zásobníky, kontejnery, cisterny a jiné obaly, které obsahují nebo mohou obsahovat minerální oleje. Dále jsou oprávněny kontrolovat plnění leteckých poborných hmot osvobozených od daně podle § 49 do nádrží letadel a plnění lodních poborných hmot osvobozených od daně podle § 49 do nádrží lodí.“

Stěžovatelkou navozovaný dojem, že jakmile jsou minerální oleje jednou osvobozeni od spotřební daně podle § 49 odst. 10 zákona o spotřebních daních, tak je lze vyvézt do jiného členského státu, aniž by tato přeprava podléhala kontrole, formalitám a omezením vyjádřeným v zákoně o spotřebních daních, je mylný. Zdejší soud se plně ztotožňuje s odbornou literaturou, z níž vycházel již krajský soud (tedy s komentářem Kotonová, B. Petrová, P., Tomíček, M. *Zákon o spotřebních daních: komentář*. Wolters Kluwer, a. s., Praha 2010; dostupné v právním informačním systému ASPI), která k výkladu § 50 odst. 1 zákona o spotřebních daních uvádí, že „pokud by měly být dopravovány minerální oleje do jiného členského státu EU, pak lze jejich dopravu uskutečnit buď v režimu podmíněného osvobození od daně, je-li odesílatelem provozovatel daňového skladu a příjemcem daňový sklad nebo oprávněný příjemce, nebo zdaněné ve volném daňovém oběhu, pokud je odesílatelem osoba s jiným statutem, než je provozovatel daňového skladu. V případě dopravy minerálních olejů ve volném daňovém oběhu do jiného členského státu EU za účelem podnikání může odesílatel při splnění všech podmínek stanovených v § 14 odst. 2 uplatnit nárok na vrácení daně z takto dopravovaných zdaněných minerálních olejů. Tím je zachován princip zdanění vybraných výrobků sazbou daně v zemi spotřeby“.

Pohledem těchto východisek se tedy lze zcela ztotožnit se závěry žalovaného i krajského soudu, že dopravovat minerální oleje osvobozené od spotřební daně podle § 49 odst. 10 zákona o spotřebních daních lze pouze na daňovém území České republiky, což odpovídá způsobům předpokládaným § 50 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Do jiného členského státu EU lze dopravu takto osvobozeného minerálního oleje uskutečnit buď v režimu podmíněného osvobození od daně podle § 25 zákona o spotřebních daních, je-li odesílatelem provozovatel daňového skladu a příjemcem daňový sklad nebo oprávněný příjemce; jinak jediné zdaněné ve volném daňovém oběhu, s možností nárokovat vrácení spotřební daně podle § 14 zákona o spotřebních daních.

Nic na tom nemění ani stěžovatelkou uváděná ustanovení sekundárního práva EU. Čl. 15 odst. 1 směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. 2. 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (dnes nahrazena směrnicí 2008/118/ES, s transpoziční lhůtou do 1. 1. 2010) jasně stanovil, že přeprava výrobků podléhajících spotřební dani se uskutečňuje v režimu s podmíněným osvobozením od daně mezi sklady s daňovým dozorem; tedy nikoli v režimu osvobození od spotřební daně bez dalšího, a to právě z důvodů rizik spojených s přepravou uvnitř EU, na něž pamatoval odst. 3 téhož ustanovení.

Další relevantní ustanovení unijního práva, totiž čl. 14 odst. 1 písm. b) směrnice Rady 2003/96/ES, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, pak zní následovně: „Kromě obecných ustanovení obsažených ve směrnici 92/12/EHS o osvobození od daně určitých způsobů použití výrobků, které jsou předmětem daně, a aniž jsou dotčeny ostatní předpisy Společenství, osvobodí členské státy za podmínky, které samy stanoví za účelem správného a jednoznačného uplatnění takových osvobození od daně a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, od zdanění tyto výrobky (...)

b) energetické produkty dodávané jako poborné hmoty nebo paliva pro jiný druh létání než soukromé rekreační létání.

Pro účely této směrnice se ‚soukromým rekreačním létáním‘ rozumí používání letadla jeho vlastníkem nebo fyzickou či právnickou osobou, která je používá na základě nájmu nebo jiného právního důvodu, pro jiné

pokračování

než vydělečné účely, a zejména jinak než pro přepravu cestujících nebo zboží anebo pro úplatné poskytování služeb anebo pro potřeby orgánů veřejné správy.“ (pozn.: zvýraznění provedeno soudem)

Předmětné osvobození je tedy i podle citované směrnice vázáno nikoli jen na typ produktu (energetické produkty použitelné jako pohonné hmoty nebo paliva pro létání), ale i na konkrétní využití (využití pro létání, a to jiné než „soukromé rekreační létání“). Vázanost osvobození od spotřební daně na konkrétní využití přitom vyniká ještě více v jiných autentických zněních směrnice, například ve znění anglickém („*energy products supplied for use as fuel for the purpose of air navigation other than in private pleasure-flying*“), německém („*Lieferungen von Energieerzeugnissen zur Verwendung als Kraftstoff für die Luftfahrt mit Ausnahme der privaten nichtgewerblichen Luftfahrt*“) či francouzském („*les produits énergétiques fournis en vue d'une utilisation comme carburant ou combustible pour la navigation aérienne autre que l'aviation de tourisme prime*“). Zatímco český tvar „*dodávané jako pohonné hmoty nebo paliva*“ by teoreticky mohl nechávat pochyby o tom, zda má jít o pohonné hmoty, které obecně mohou sloužit jako paliva pro létání, nebo o pohonné hmoty právě takto fakticky využitě; právě citovaná jazyková znění jsou zcela jednoznačná v tom, že má jít o pohonné hmoty, které budou konkrétně využity pro létání, a to pro létání jiné než soukromé létání „pro radost“, tedy rekreační. Takovou vázanost osvobození minerálních olejů od spotřební daně na konkrétní využití, tedy i na účel konkrétního jednotlivého letu s daným letadlem, potvrdil i Soudní dvůr EU v rozsudku ze dne 1. 12. 2011, *Systeme Helmholtz GmbH proti Hauptzollamt Nürnberg*, C-79/10, kde shledal, že „[č]lánek 14 odst. 1 písm. b) směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, musí být vykládán v tom smyslu, že osvobození pohonných hmot používaných pro leteckou dopravu od daně stanovené tímto ustanovením nelze poskytnout takovému podniku, jako je podnik dotčený v původním řízení, který pro účely rozvoje své obchodní činnosti používá vlastní letadlo k zajištění cest svých zaměstnanců k zákazníkům nebo do místa konání veletrhů, neboť tyto cesty neslouží přímo k poskytování leteckých služeb za úplatu tímto podnikem.“

I u minerálních olejů osvobozených z důvodu podle § 49 odst. 10 zákona o spotřebních daních je tedy potřeba trvat na tom, aby jejich doprava byla uskutečňována pouze v režimech výslovně umožněných zákonem o spotřebních daních, konkrétně tedy na území České republiky výhradně jedním ze způsobů uvedených v § 50 odst. 1 zákona o spotřebních daních, zatímco mezi členskými státy EU buď v režimu podmíněného osvobození od daně, nebo zdaněné ve volném daňovém oběhu; aby tak mohla být zachována kontrola nad tím, že byly využity pro účel, na nějž je jejich osvobození od spotřební daně vázáno, a nikoli pro účel jiný, například pro soukromé rekreační létání. Jak absurdní důsledky pro fungování trhu s minerálními oleji v rámci EU by mělo přijetí výkladu prosazovaného stěžovatelkou, přesvědčivě vyložil žalovaný v částech XB3 svých napadených rozhodnutí.

Jak správně uvádí krajský soud, prostor pro takové omezení přitom zjevně poskytuje i čl. 14 odst. 2 směrnice Rady 2003/96/ES: „*Členské státy mohou omezit působnost osvobození stanovených v odst. 1 písm. b) a c) na mezinárodní přepravu nebo na přepravu uvnitř Společenství. Pokud členský stát dále uzavřel dvoustrannou dohodu s jiným členským státem, může upustit od osvobození stanovených v odst. 1 písm. b) a c). V takovýchto případech mohou členské státy uplatnit úroveň zdanění nižší, než je minimální úroveň stanovená v této směrnici.*“ Z tohoto ustanovení je zjevné, že spotřební daň z minerálních olejů není dosud plně harmonizována a že unijní právo ponechává prostor pro určité odlišnosti jak z hlediska hmotněprávních podmínek osvobození od této spotřební daně, tak z hlediska podmínek procesních. Přírozeným důsledkem těchto odlišností předpokládaných unijním právem je právě teritorialita osvobození minerálních olejů od spotřební daně, tedy rozdílnost podmínek osvobození v jednotlivých členských státech, a z toho plynoucí absence úpravy dopravy osvobozených minerálních olejů mezi členskými státy (na rozdíl od dopravy v režimu podmíněného osvobození, která je dnes upravena směrnicí Rady 2008/118/ES, o obecné úpravě

spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS; a zejména prováděcím nařízením Komise 684/2009/ES, kterým se provádí směrnice Rady 2008/118/ES, pokud jde o elektronické postupy pro přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od spotřební daně). Na rozdíl od dopravy v režimu podmíněného osvobození, pro uskutečňování dopravy minerálních olejů osvobozených od spotřební daně mezi členskými státy nejsou, respektive v posuzované době nebyly, dostatečně sjednoceny otázky dokladové, evidenční a přeshraničního zajištění spotřební daně. Výklad § 50 zákona o spotřebních daních prosazovaný stěžovatelkou by tak nejen popřel teritorialitu osvobození leteckých pohonných hmot od spotřební daně, ale zároveň by otevřel dveře daňovým únikům, jak žalovaný přesvědčivě vyložil ve svých rozhodnutích.

Není přitom patrné, z čeho stěžovatelka dovozuje, že omezení podmínek přepravy umožněné unijním právem bylo zákonodárcem provedeno nedostatečně a nedůrazně, když v jejím případě bylo zjevné, že bylo toto omezení vyjádřeno jasným taxativním výčtem uvedeným v § 50 odst. 1 zákona o spotřebních daních, přičemž přepravu realizovanou stěžovatelkou nebylo možno tomuto výčtu podřadit. Tuto klíčovou právní otázku tedy krajský soud posoudil správně.

III. b) Prekluze

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem i v tom, že nebylo namístě vytýkat celnímu úřadu, že sám od sebe výslovně neodůvodnil, že právo doměřit daň nebyla prekludována. Dostačuje, že žalovaný se ve svých rozhodnutích otázkou prekluze zabýval v reakci na odvolací námitku, což mu umožňuje § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, dle kterého bylo v dané době postupováno, jak správně konstatoval krajský soud.

Co se týče samotné otázky prekluze možnosti doměření daně v projednávané věci, je třeba vyjít z § 47 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009:

„(1) Pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.“

(2) Byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.“

Podle § 8 odst. 2 zákona o spotřebních daních „[d]aňová povinnost vzniká výrobou vybraných výrobků na daňovém území Evropského společenství nebo dovozem vybraných výrobků na daňové území Evropského společenství“. Jak potom plyne z § 46 písm. a) téhož zákona, povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká také dnem použití nebo prodeje minerálních olejů uvedených v § 45 odst. 1 a 2, které nebyly zdaněny.

Pokud stěžovatelka přepravovala dosud nezdaněné minerální oleje do jiného členského státu uživatelům, kterým je prodala, vznikla jí povinnost daň přiznat a zaplatit. Pro určení běhu prekluzivní lhůty podle § 47 zákona o správě daní a poplatků byl přitom určující právě tento vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit ve smyslu § 9 zákona o spotřebních daních, tedy podat daňové přiznání.

pokračování

Krajský soud má pravdu, že v případě spotřebních daní vznik daňové povinnosti ještě sám o sobě neznamená vznik povinnosti přiznat a zaplatit daň a nelze akceptovat situaci, kdy by například právě v důsledku užití výrobků osvobozených od spotřební daně způsobem rozporným s podmínkami osvobození od daně až po uplynutí prekluzivní lhůty po jejich výrobě či dovozu, tedy po vzniku daňové povinnosti, bylo mnohdy fakticky vyloučeno daň doměřit. Proto je s ohledem na okolnosti projednávané věci nutno při stanovení počátku běhu lhůty k doměření daně přihlídnout ke speciální úpravě plynoucí z § 46 zákona o spotřebních daních vztahujícího vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit již k okamžiku prodeje dosud nezdaněných minerálních olejů. Daňová kontrola se týkala zdaňovacího období od března 2006 do prosince 2008 a byla zahájena protokolem ze dne 17. 3. 2009, který je tudíž třeba pokládat ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o spotřebních daních za včas učiněný „úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení“, takže doměření spotřební daně proběhlo ve lhůtě stanovené v § 47 odst. 1 téhož zákona.

III. c)

Okamžik vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit

Další námitkou brojí stěžovatelka proti nedodržení požadavků § 9 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních. „[P]oužití pro jiné účely, než na které se osvobození od daně vztahuje“ ve smyslu tohoto ustanovení je ovšem třeba vnímat s přihlédnutím k výše citovanému § 46 zákona o spotřebních daních, neboť vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit se váže již na okamžik prodeje minerálních olejů osvobozených od spotřební daně, který je ještě pod kontrolou českých celních orgánů, nikoli až na jejich následné použití subjekty v jiném členském státě, jehož rozpornost s účely, „na které se osvobození od daně vztahuje“, a zejména jeho přesný okamžik, již české celní orgány nemají možnost přesně zjistit. Jak v dané věci plyne z jednotlivých dodatečných platebních výměrů celního úřadu, jež jsou součástí správního spisu, je zde vždy vedle konkrétního označení faktury uvedeno „ze dne“ s označením konkrétního data; žádný bližší časový údaj či okamžik zde uveden není. Stěžovatelka má sice pravdu v tom, že podle § 9 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních skutečně vzniká u vybraných výrobků osvobozených od spotřební daně povinnost daň přiznat a zaplatit „okamžikem jejich použití pro jiné účely, než na které se osvobození od daně vztahuje“. Z toho ale jednak ještě nijak neplyne, že by měl být v platebních výměrech výslovně uveden tento konkrétní okamžik, jednak je uvedené ustanovení nutno číst v případě prodeje minerálních olejů osvobozených od daně současně s § 46 zákona o spotřebních daních, který nemluví o okamžiku, ale toliko o „dni prodeje“. Není ostatně zjevné, s jakou přesností by měl být podle stěžovatelky takový okamžik určován, a ani stěžovatelka neuvádí, zda by jí dostačovalo určení hodinou, minutou, vteřinou či ještě přesnější určení. Určení toho, kdy se uskutečnilo zdanitelné plnění, ostatně vychází typicky z faktur, které vystavovala sama stěžovatelka a čas v nich určovala také toliko dnem, a nikoli s větší časovou přesností, kterou nyní požaduje po celním úřadu.

Krajský soud a žalovaný tedy mají pravdu, že v případě určení okamžiku vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit, je třeba vycházet z data prodeje ve smyslu § 46 zákona o spotřebních daních, které je ostatně dostatečně určité. Krajský soud k tomu doplnil, že stěžovatelčin požadavek na určení bližšího časového údaje, než je konkrétní den, považuje za nedůvodný, navíc určení takového okamžiku by nebylo vždy snadno realizovatelné. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka ani neuvádí, jak přesně by podle ní měl být onen „okamžik“ určen a jak neurčení „okamžiku“, ale pouze „dne“ vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit zasáhlo její veřejná subjektivní práva, považuje Nejvyšší správní soud tuto námitku za účelovou a způsob a rozsah, v jakém se s ní vypořádal krajský soud, za více než dostatečný.

III. d) Označení příjemce procesních rozhodnutí

Pokud stěžovatelka namítá porušení § 32 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, je třeba jí dát zapravdu v tom, že podle tohoto ustanovení patřilo mezi základní náležitosti daňového rozhodnutí „*přesné označení příjemce rozhodnutí*“. Stejně tak je třeba jí dát zapravdu, že v uvedených procesních rozhodnutích je jako adresát uveden Ing. I. Š., tedy stěžovatelčin tehdejší daňový zástupce. Je ovšem třeba uvést na pravou míru, že je uveden pouze v rámečku pro označení adresáta, tedy osoby, které má být rozhodnutí reálně zasláno, a touto osobou Ing. Š. v dané době skutečně byl na základě plné moci, což stěžovatelka ani nerozporuje. Dále je ovšem v hlavičce rozhodnutí jasně uvedeno, že se rozhodnutí týká daňového subjektu stěžovatelky, která je označena adresou sídla, DIČ a nadále je označována jako „daňový subjekt“. Jinak řečeno, o tom, že právě ona je příjemcem rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, nemohla mít nejmenší pochybnost, a také tato její námitka je zjevně účelová.

Krajský soud ostatně neodůvodněnost této námitky zcela jednoznačně vyložil již poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2005, č. j. 7 Afs 45/2005 - 59, publ. pod č. 700/2005 Sb. NSS: „*Příjemcem rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 2 písm. c) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je ten subjekt, kterému jsou daňovým rozhodnutím ukládána práva nebo povinnosti; jemu je také rozhodnutí zpravidla doručováno. Příjemcem rozhodnutí tak není zmocněný zástupce daňového subjektu, a to i když se mu dané rozhodnutí doručuje, nýbrž daňový subjekt, kterému tímto rozhodnutím vznikají práva a povinnosti*“. Nezbyvá tedy než zopakovat, že i ve světle této judikatury muselo být stěžovatelce zjevné, že Ing. I. Š. je toliko adresátem uvedených rozhodnutí, ovšem příjemcem, tedy tím, jehož práv a povinností se rozhodnutí týkala, je ona sama.

III. e) Chybné posouzení povahy plné moci

Ve své předposlední námitce stěžovatelka pouze opakuje žalobní námitku a k názoru krajského soudu toliko uvádí, že s ním nesouhlasí a že jej nelze akceptovat. Samotná povaha plné moci, kterou stěžovatelka udělila Ing. I. Š., je ve světle § 10 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků hraniční, neboť jej oprávnila zastupovat ji „*v rozsahu daňového řízení ve věci daňové kontroly spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období března 2006 a následující, a to včetně příslušných navazujících řízení či úkonů (zejména vyměřovací řízení či odvolací řízení)*“ a dále „*aby v této věci vykonával veškeré úkony, zejména přijímal doručované písemnosti*“. Žalovaný ovšem přesvědčivě vyložil, proč bylo namístě pokládat tuto plnou moc za plnou moc generální, a krajský soud zdůvodnil, proč i kdyby tomu tak nebylo, nešlo o vadu, pro kterou by měl napadená rozhodnutí zrušit.

Nejvyšší správní soud neshledává, že by krajský soud posoudil tuto právní otázku chybně, když konstatoval, že i pokud by vyhodnotil citovanou plnou moc shodně se stěžovatelkou a zjistil by, že uvedená rozhodnutí byla chybně doručena toliko jejímu zástupci, nemohla by taková vada řízení mít vliv na rozhodnutí ve věci samé, respektive na zákonnost napadeného rozhodnutí, což plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 6. 2003, č. j. 6 A 12/2001 - 51, publ. pod č. 23/2003 Sb. NSS: „*Je-li rozhodnutí správního orgánu I. stupně doručeno žalobci namísto jeho právnímu zástupci, jedná se o vadu řízení. Žalobní námitka v tomto ohledu uplatněná však není důvodná, pokud tato vada řízení neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí o odvolání (§ 78 odst. 7 s. ř. s.)*“. Navíc rozhodnutí, jejichž doručování stěžovatelka zpochybňuje, měla pouze procesní charakter, kdy dvěma z těchto rozhodnutí celní úřad nevyhověl jejím námitkám a jedním rozhodnutím

pokračování

pak nevyhověl jejímu návrhu na vyloučení pracovníků správce daně. Proti žádnému z těchto rozhodnutí nebylo odvolání přípustné, takže v návaznosti na jeho doručení nebyla žádná lhůta, kterou by stěžovatelka musela dodržet, a žádným z těchto rozhodnutí jí nebyly ukládány žádné povinnosti. Stěžovatelka se ostatně s těmito rozhodnutími zcela evidentně seznámila, neboť na ně v průběhu dalšího řízení reagovala. Opět tedy není zjevný vliv takového postupu na stěžovatelčina veřejná subjektivní práva.

III. f)

Daňová kontrola provedená po místních šetřeních

Konečně pak zdejší soud konstatuje, že nebylo porušením tehdejšího zákona o správě daní a poplatků, pokud byla u stěžovatelky provedena daňová kontrola týkající se otázek, jež byly předtím prošetřovány již v rámci místního šetření. Skutečnost, že provedené místní šetření nezakládá „překážku“ později provedené daňové kontroly, jednoznačně plyne z jejich odlišného účelu, jak bylo podrobně rozebráno v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004 - 80, publ. pod č. 937/2006 Sb. NSS, přílehuavě citovaného krajským soudem: „Z obsahu § 15 d. ř. je tedy zřejmé, že cílem místního šetření je získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. V každém případě se však jedná o pouhé zjišťování podkladových informací či ‚mapování terénu‘. O místním šetření je pořizován, dle jeho povahy, protokol či pouhý úřední záznam. Přesto, že protokol o ústním jednání (§ 12 d. ř.) je veřejnou listinou, vždy však pouze zobrazuje či dokumentuje průběh jednání, popis děje či výpovědi jednotlivých osob. Naproti tomu § 16 d. ř. (zákon o správě daní a poplatků) jasně vymezuje cíl daňové kontroly, jestliže uvádí, že daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo proěřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nevhodnější. Jak je z uvedeného zřejmé, je to právě institut daňové kontroly, který slouží k tomu, aby mohl správce daně zjistit a proěřit daňový základ (v daném případě ověřit správnost daňové povinnosti přiznané daňovým subjektem); následující odstavce tohoto ustanovení vybavují jak správce daně, tak i osoby, u nichž je daňová kontrola prováděna, širokým okruhem zvláštních práv a povinností. Podle odstavce 4 tak například může daňový subjekt podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně, vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění apod. O výsledku zjištění pak sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, kterou je povinen s daňovým subjektem projednat. Znamená to, že zpráva z daňové kontroly tak musí obsahovat výsledek zjištění, tedy správní úvahu správce daně, na základě níž dospěl k důvodům pro případné doměření daně a rovněž ke zvolenému způsobu stanovení základu daně a daně. Tato skutečnost je právně významná obzvláště proto, že dodatečný platební výměr neobsahuje odůvodnění a daňový subjekt musí mít zachovánu reálnou možnost seznat důvody, jež vedly správce daně k jejímu doměření pro případ jeho obrany v odvolacím řízení. Správce daně tedy není oprávněn volně volit mezi těmito právními úkony, nýbrž musí přiblídnout k jejich skutečnému obsahu, a to již z důvodu ochrany práv subjektu, s nímž je vedeno daňové řízení. Ze všech těchto důvodů Nejvyšší správní soud uzavírá, že nepostačuje, je-li daňová povinnost doměřena pouze na základě výsledků získaných při místním šetření, aniž by byla zabájena a provedena daňová kontrola při zachování všech práv, která jsou daňovému subjektu garantována právě § 16 d. ř. Takovým postupem by byl totiž daňový subjekt kráčen na svých, zákonem garantovaných, právech, zejména na právu kvalifikované obrany, kterou může uskutečnit, vycházející z úvah a výsledku zjištění, jež jsou nutným obsahem právě zprávy z daňové kontroly.“

Krajský soud měl tedy pravdu, že dříve proběhnuvší místní šetření nemohlo vzhledem ke svému odlišnému účelu a povaze založit „překážku“ zákazu opakované daňové kontroly. Za této situace tak bylo i zbytečné provádět stěžovatelkou navržené důkazy výsledkem svědků, když jediným smyslem takových výsledků mělo být dokázat obsahový překryv mezi provedenými místními šetřeními a následnou daňovou kontrolou. Takové dokazování by nemohlo nijak přispět k posouzení zákonnosti či nezákonnosti postupu celního úřadu, neboť i kdyby byla místní šetření

prováděna ve zcela totožném rozsahu jako následná daňová kontrola, vzhledem k jejich odlišné povaze by to z důvodů právě vysvětlených nemohlo založit nezákonnost postupu celního úřadu. Tu nemohla založit ani skutečnost, že uvedená námitka uplatněná v rámci stěžovatelčiny rozsáhlejší reakce ze dne 4. 2. 2012 nebyla posouzena samostatným rozhodnutím, ale toliko v rámci rozhodnutí o jejích odvoláních, konkrétně v části VC a VD rozhodnutí žalovaného (například v případě rozhodnutí č. j. 5372/2012-170100-21 jde o strany 37 až 42). Nadto není vůbec zjevné, o čem jiném by stěžovatelkou navrhovaní svědci mohli vypovídat, než o průběhu místního šetření, který je ale zachycen v příslušném protokolu.

IV. Závěr a náklady řízení

Ze všech shora vyložených důvodů Nejvyšší správní soud uzavírá, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Jelikož v řízení úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud mu náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 16. června 2016

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu