



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **Ing. O. S.**, zastoupen JUDr. Miroslavem Zvěřinou, advokátem se sídlem Bráfova tř. 161/20, Třebíč, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 13. 3. 2018, č. j. 46 Af 23/2015 - 159,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Celní úřad Praha D5 (dále též „celní úřad“) dodatečnými platebními výměry ze dne 24. 5. 2010, č. j. 12894/2010-177600-024, a č. j. 12896/2010-177600-024, doměřil žalobci podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „zákon o spotřebních daních“ nebo „ZSPD“) na základě výsledků daňové kontroly spotřební daň z minerálních olejů včetně 20 % penále za zdaňovací období duben 2008 ve výši 1 611 900 Kč a za zdaňovací období červenec 2008 ve výši 1 516 380 Kč. Důvodem doměření spotřební daně bylo, že žalobce prodal obchodní společnosti ČSAD DIESEL, a. s., IČO: 65138171 (tato dne 1. 11. 2008 splýnula fúzí sloučením s obchodní společností ČSAD Invest, a. s., IČO: 25308106, která byla dne 16. 12. 2016 vymazána z obchodního rejstříku; dále též „ČSAD DIESEL“) emulzní motorovou naftu (dále též „EMN“) v režimu osvobození od spotřební daně, aniž by tato společnost disponovala zvláštním povolením podle § 13 zákona o spotřebních daních. Dalším důvodem pak bylo, že žalobce prodal obchodní společnosti Dopravní podnik hl. m. Prahy, akciová společnost, IČO: 00005886 (dále jen „Dopravní podnik“) emulzní motorovou naftu v režimu osvobození od spotřební daně, ačkoliv tato nafta nesplňovala podmínky dle zákona o spotřebních daních (konkrétně obsahovala více než 9 % vody).

[2] Celní ředitelství Praha, jehož procesním nástupcem je žalovaný, odvolání žalobce proti těmto dodatečným platebním výměrům zamítlo rozhodnutím ze dne 2. 12. 2011,

č. j. 19499/2011-1701-21. Toto rozhodnutí bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Praze (dále též „krajský soud“) ze dne 16. 9. 2014, č. j. 46 Af 3/2012 - 61, a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

[3] Rozhodnutím ze dne 7. 7. 2015, č. j. 15537-6/2015-900000-304.7, žalovaný odvolání žalobce opětovně zamítl.

II.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 7. 2015 se žalobce bránil správní žalobou, kterou krajský soud v záhlaví uvedeným rozsudkem ze dne 13. 3. 2018, č. j. 46 Af 23/2015 - 159, zamítl.

[5] K prvnímu důvodu doměření spotřební daně uvedl, že emulzní motorová nafta směla být prodávána jako osvobozená od spotřební daně bez zvláštního povolení pouze za účelem přímého užívání. V nyní posuzované věci je však ze smlouvy uzavřené mezi žalobcem, společností ČSAD DIESEL a společnostmi ČSAD autobusy Plzeň, a. s. (IČO: 48362611; dále též „ČSAD autobusy Plzeň“), a Autobusy Karlovy Vary, a. s. (IČO: 25332473; dále též „Autobusy Karlovy Vary“) zřejmé, že společnost ČSAD DIESEL měla nabývat emulzní motorovou naftu za účelem jejího dalšího prodeje společností ČSAD autobusy Plzeň a Autobusy Karlovy Vary. Společnosti ČSAD DIESEL tudíž mohl žalobce emulzní motorovou naftu prodat bez spotřební daně pouze tehdy, pokud by tato společnost disponovala zvláštním povolením dle § 13 zákona o spotřebních daních. Tak tomu ovšem v souzené věci nebylo. Na uvedený závěr přitom podle soudu nemá vliv existence podnikatelského seskupení mezi společnostmi ČSAD DIESEL a společnostmi ČSAD autobusy Plzeň a Autobusy Karlovy Vary. K tvrzení žalobce ohledně existence ústního uplatnění nároku na dodání vybraného výrobku osvobozeného od daně ze strany společnosti ČSAD DIESEL pak krajský soud uvedl, že i kdyby tomu tak bylo, byla společnost ČSAD DIESEL současně povinna předložit žalobci zvláštní povolení dle § 13 ZSPD.

[6] Krajský soud aproboval i postup orgánů celní správy stran druhého důvodu doměření spotřební daně. Z provedeného dokazování podle soudu vyplynulo, že EMN prodaná Dopravnímu podniku nesplňovala charakteristiku dle § 45 odst. 2 písm. k) zákona o spotřebních daních, a tudíž se na ni nevztahovalo osvobození od spotřební daně dle § 49 odst. 17 tohoto zákona. Krajský soud nepřisvědčil tvrzením žalobce o nesprávném odběru vzorků EMN a o jejich nesprávném laboratorním zpracování Celně technickou laboratoří (dále též „CTL“).

[7] K námitce uplynutí tříletých prekluzivních lhůt pro stanovení daně a porušení legitimního očekávání žalobce krajský soud odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 15. 10. 2015, č. j. 4 Afs 105/2014 - 101) a nález Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14, v nichž byla předmětná otázka již vyřešena. S ohledem na uvedený nález krajský soud nepřisvědčil ani žalobní námitce poukazující na protiústavnost § 264 odst. 4 věty první a druhé zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“).

[8] Ani další námitky neshledal soud důvodnými a žalobu proto jako nedůvodnou zamítl.

III.

[9] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost.

pokračování

[10] Rozsudek je podle názoru stěžovatele nepřezkoumatelný, neboť krajský soud nedostatečně a nepřesvědčivě vyložil úvahy, které jej vedly k jeho rozhodnutí.

[11] Stěžovatel je dále přesvědčen, že prodlužováním běhu prekluzivních lhůt pro stanovení daně byla porušena jeho právní jistota a legitimní očekávání.

[12] Ve vztahu k prvnímu důvodu doměření spotřební daně (prodej EMN společnosti ČSAD DIESEL) stěžovatel uvedl, že společnost ČSAD DIESEL nemusela disponovat zvláštním povolením na základě výjimky podle § 53 odst. 3 ve spojení s § 49 odst. 17 zákona o spotřebních daních (EMN byla dodávána v rámci pilotního projektu do předem vybraných autobusů). Skutečnost, že uvedené povolení nebylo potřeba, přitom potvrdil i pracovník žalovaného během ústního jednání před krajským soudem.

[13] Stěžovatel nesouhlasil s tím, jak bylo vypořádáno jeho tvrzení ohledně existence uplatnění nároku na osvobození od daně ze strany společnosti ČSAD DIESEL. Tento nárok byl předsmluvně ústně uplatněn a jeho existence pak plyne i z navazujícího jednání společnosti ČSAD DIESEL. K uplatnění tohoto nároku při jednáních o uzavření smlouvy se společností ČSAD DIESEL stěžovatel navrhol provedení výslechu M. T., jehož výpověď žalovaný ani krajský soud v rozporu s § 92 odst. 3 daňového řádu neprovedli.

[14] K tvrzení krajského soudu (a orgánů celní správy) ohledně toho, že společnost ČSAD DIESEL emulzní motorovou naftu dále prodávala společně s ČSAD autobusy Plzeň a Autobusy Karlovy Vary, stěžovatel uvedl, že nebyl schopen jakýmkoliv způsobem ovlivnit další nakládání s EMN, o kterém neměl vědomost. O jeho vědomosti přitom nespovídá ani smlouvy jím uzavřené s danými společnostmi.

[15] Stěžovatel dále nesouhlasil s názorem krajského soudu, že existence podnikatelského seskupení mezi společnostmi ČSAD DIESEL a ČSAD autobusy Plzeň a Autobusy Karlovy Vary byla irelevantní pro posouzení daňových dopadů prodeje EMN. Uvedené společnosti tvořily koncern (společnost ČSAD DIESEL byla ovládající osobou) a byly personálně propojeny. O uvedené skutečnosti svědčí mj. nastavení obchodních modelů mezi uvedenými společnostmi (společnosti obchodovaly s vysokou přírůžkou, ČSAD DIESEL využívala čerpací stanice dalších dvou společností atp.). Prodej EMN mezi těmito jednotlivými společnostmi byl zcela formální, a nebylo tudíž nutné, aby společnost ČSAD DIESEL disponovala zvláštním povolením podle § 13 ZSPD.

[16] Ve vztahu k druhému důvodu doměření spotřební daně (prodej EMN Dopravnímu podniku) pak stěžovatel uvedl, že krajský soud neměl aprobovat postup celního úřadu, který při odběru vzorků nafty použil postupy pro homogenní kapaliny. Emulzní motorová nafta je totiž kapalinou nehomogenní. Argumentace krajského soudu, že EMN v době odběru představovala kvazihomogenní směs, není ničím doložena.

[17] Krajský soud pochybil i tím, že aproboval postup CTL, která provedla rozbor získaných vzorků EMN pomocí neakreditované metody. Poukázal i na to, že ačkoliv byly vzorky odebrány pouze z jedné komory cisterny, byla mu daň doměřena ve vztahu k veškeré EMN obsažené i v dalších komorách cisterny (k osvědčení, že došlo k odběru pouze z jedné komory, stěžovatel navrhuje důkaz pomocí videozáznamů). Je nesprávné tvrdit, že shoda EMN obsažené ve všech komorách byla zajištěna její automatizovanou kontinuální výrobou (vzorky byly odebrány v počátcích projektu, kdy se běžně stávalo, že stěžovatel zjistil, že EMN má nevyhovující parametry a tyto opravil). Při čerpání EMN do cisterny (které trvá desítky minut) dochází nadto k úpravě jejích parametrů.

[18] Na základě uvedených kasačních námitek stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[19] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti zcela ztotožnil se závěry vyslovenými v napadeném rozsudku krajského soudu. Rozsudek není podle názoru žalovaného nepřezkoumatelný. Stěžovatel opakuje tytéž námitky, které již byly žalovaným i krajským soudem přesvědčivě vypořádány. Žalovaný setrvává na názoru, že stěžovatel nebyl oprávněn prodat EMN společnosti ČSAD DIESEL (nedisponující zvláštním povolením podle § 13 ZSDP) bez spotřební daně. O skutečnosti, že společnost ČSAD DIESEL předmětnou EMN nespotřebovala, měl stěžovatel na základě smluvního ujednání zcela jistě povědomost. Pro posouzení věci není rozhodné, že společnosti ČSAD DIESEL, ČSAD autobusy Plzeň a Autobusy Karlovy Vary tvořily obchodní seskupení. Důvodné nejsou ani žádné další kasační námitky. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

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

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami poukazujícími na nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, bylo-li by současně napadené rozhodnutí krajského soudu skutečně nepřezkoumatelné.

[23] Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[24] Jak vyplývá z konstantní judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za nedůvodnou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97 a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75). Meritorní přezkum rozsudku je tak možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku.

[25] Tato kritéria napadený rozsudek splňuje, neboť je z jeho odůvodnění zřejmé, jakými úvahami byl při posouzení věci v rozsahu žalobních bodů krajský soud veden a k jakým závěrům na jejich základě dospěl. Rozsudek je řádně odůvodněn (čítá 15 stran) a je plně srozumitelný. Z rozsudku krajského soudu jednoznačně vyplývají důvody, které krajský soud vedly k zamítnutí

pokračování

žaloby. Nesouhlas stěžovatele s odůvodněním a závěry napadeného rozsudku nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013 - 30, ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010 - 163, atd.). Nejvyšší správní soud připomíná, že nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24, ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017 - 35).

[26] Ve vztahu k dalším námitkám obsaženým v kasační stížnosti pak Nejvyšší správní soud předesílá, že stěžovatel řadu z nich uplatnil pouze v obecné rovině. Povětšinou opakuje (obecné) námitky, které vznesl jak v předchozím daňovém řízení, tak v navazujícím soudním řízení před krajským soudem. K takto koncipovaným námitkám soud uvádí, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční. Kvalita kasační stížnosti, předurčuje rozhodnutí o ní. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78 a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011 - 95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014 - 20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009 - 99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007 - 46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008 - 60, atp.).

[27] Optikou výše uvedeného posoudil Nejvyšší správní soud uplatněné námitky a neshledal je důvodnými. Orgány celní správy a následně krajský soud posoudily věc v souladu s právní úpravou; jejich závěry mají oporu v právní úpravě a správním spisu. Nedošlo ani k žádným vadám, pro které by bylo nutno jejich rozhodnutí zrušit.

[28] Stěžovatel primárně poukazoval na nesprávné posouzení prekluze.

[29] Otázkou plynutí prekluzivních lhůt se žalovaný zabýval v odstavci 88 rozhodnutí o odvolání a krajský soud v odstavcích 15 až 20 rozsudku. Krajský soud v této souvislosti správně poukázal na to, že ústavností § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu [podle kterého byly v případě stěžovatele prekluzivní lhůty prodlouženy o rok ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu doručením rozhodnutí o odvolání] se již zabýval Ústavní soud, a to v nálezu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14, přičemž dané ustanovení protiústavním neshledal. Přímo ke stěžovatelem připomínané zásadě právní jistoty pak Ústavní soud v tomto nálezu uvedl: „Předně je třeba uvést, že daňový řád, jehož součástí bylo od počátku jak napadené ustanovení, tak jeho § 148 odst. 2 písm. b), byl vyhlášen ve Sbírce zákonů dne 3. září 2009 a účinnosti nabyl dne 1. ledna 2011. K prodloužení lhůty pro vyměření daně započaté za účinnosti zákona o správě daní a poplatků zároveň mohlo dojít jen vůči těm subjektům, jimž tato lhůta uplynula nejdříve během roku 2011. Na případy, kdy se tak stalo nejpozději dne 31. prosince 2010, se daňový řád nevztahuje. Je tedy zřejmé, že ačkoliv zákon o správě daní a poplatků neumožňoval prodloužení lhůty pro vyměření daně z důvodů uvedených v § 148 odst. 2 daňového řádu, dotčené daňové subjekty s možností aplikace tohoto ustanovení ve vztahu k právním skutečnostem nastalým za účinnosti daňového řádu mohly počítat v dostatečném předstihu (nejméně 1 rok a 4 měsíce) před jejím uplynutím podle původního zákona. Předmětná změna pro ně tudíž nemohla být překvapivá a mohly jí přizpůsobit své další jednání. Vzhledem k omezení délky lhůty pro stanovení daně maximální dobou 10 let od jejího počátku podle § 148 odst. 1 daňového řádu (§ 148 odst. 5 téhož zákona) pak nelze sledovat nepřiměřený zásah do právní jistoty dotčených daňových subjektů ani s ohledem na její celkovou možnou délku v konkrétním případě, došlo-li by v jejím průběhu k jejímu jednorázovému nebo opakovanému prodloužení.“ Právní názor Ústavního soudu vyjádřený v citovaném nálezu je závazný taktéž pro Nejvyšší správní soud (čl. 89 odst. 2 Ústavy České republiky).

[30] Nejvyšší správní soud neshledal důvodné ani námitky poukazující na nesprávné právní posouzení věci ve vztahu k doměření spotřební daně stěžovateli.

[31] Nutno připomenout, že předmětem daňové kontroly celního úřadu (provedené u stěžovatele ve dnech 18. 8. 2008 až 30. 11. 2009) bylo prověření základu daně u spotřební daně z minerálních olejů podle zákona o spotřebních daních. V průběhu této kontroly bylo zjištěno: 1) že stěžovatel prodal společnosti ČSAD DIESEL emulzní motorovou naftu za cenu bez daně, ačkoliv tato společnost nedisponovala zvláštním povolením dle § 13 zákona o spotřebních daních; 2) že stěžovatel prodal společnosti Dopravní podnik emulzní motorovou naftu bez daně, ačkoliv tato nafta podle orgánů celní správy nespĺňovala charakteristiku dle § 45 odst. 2 písm. k) zákona o spotřebních daních.

[32] K prvnímu okruhu zjištění celních orgánů uvádí Nejvyšší správní soud následující.

[33] Podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních je plátcem daně právnická nebo fyzická osoba, která je provozovatelem daňového skladu, oprávněným příjemcem, daňovým zástupcem (§ 23a) nebo výrobcem, jíž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit v souvislosti s uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu (§ 9 odst. 1).

[34] Podle § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních: *Povinnost daň ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit vzniká okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky.*

[35] Podle § 13 odst. 1 zákona o spotřebních daních: *S výjimkou případů podle § 11 odst. 3, § 32, § 53 odst. 3 až 7, § 73 odst. 2, § 87 a 98 lze vybrané výrobky přijímat a užívat pouze na základě zvláštního povolení na přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně (dále jen "zvláštní povolení"). O vydání zvláštního povolení rozhoduje celní ředitelství na návrh podaný prostřednictvím celního úřadu.*

[36] Podle § 49 odst. 17 zákona o spotřebních daních: *Od daně jsou dále osvobozeny směsi minerálních olejů a vody uvedené v § 45 odst. 2 písm. k), používané jako testované pohonné hmoty pro vybraná motorová vozidla v rámci schválených pilotních projektů uvedených v § 3 písm. p).*

[37] Podle § 53 odst. 3 zákona o spotřebních daních se minerální oleje osvobozené od daně podle § 49 odst. 17 přijímají a užívají bez zvláštního povolení; pokud jsou však přijímány za účelem dalšího prodeje, zvláštní povolení se vyžaduje.

[38] Podle § 12 odst. 1 zákona o spotřebních daních: *Nárok na osvobození vybraného výrobku od daně, včetně odkazu na příslušné ustanovení tohoto zákona, podle něhož je nárok uplatňován, je uživatel povinen uplatnit u plátce nebo uživatele, a to nejpozději přede dnem jejich vydání, jinak nárok na vydání vybraných výrobků bez daně nevznikne.*

[39] Podle § 12 odst. 3 zákona o spotřebních daních: *Nárok na vydání vybraného výrobku za ceny bez daně uživatel prokazuje předložením zvláštního povolení na přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně, které mu bylo vydáno podle § 13, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 11 odst. 3, § 32, § 53 odst. 3 až 7, § 73 odst. 2, § 87 a 98); neučiní-li tak, má se za to, že nárok na osvobození vybraných výrobků od daně nebyl uplatněn.*

[40] Podle § 12 odst. 4 zákona o spotřebních daních: *Stanoví-li tento zákon jako podmínku pro vydání vybraného výrobku za cenu bez daně předložení zvláštního povolení na přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně, je plátce nebo uživatel oprávněn vydat vybraný výrobek pouze uživateli, který takové zvláštní povolení předloží k nahlédnutí.*

pokračování

[41] Z uvedené právní úpravy tudíž skutečně (jak uvedli žalovaný a krajský soud) plyne, že vybrané výrobky (mezi něž patří i EMN) smějí v zásadě být v režimu osvobození od daně uváděny do volného oběhu až na základě předložení zvláštního povolení podle § 13 ZSPD. Zákon současně obsahuje několik výjimek, při kterých toto povolení předloženo být nemusí.

[42] Jednou z těchto výjimek je § 49 odst. 17 ve spojení s § 53 odst. 3 zákona o spotřebních daních (jejichž aplikaci stěžovatel požaduje). Podle uvedených ustanovení lze minerální oleje spadající pod § 49 odst. 17 přijímat a užívat v režimu osvobození od daně i bez zvláštního povolení. Poslední věta § 53 odst. 3 zákona o spotřebních daních aplikaci této výjimky vylučuje v případech, kdy jsou minerální oleje přijímány za účelem dalšího prodeje – v takových situacích se zvláštní povolení podle § 13 zákona vyžaduje (viz např. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2016, č. j. 5 Afs 2/2015 - 76, podle kterého *„koneční uživatelé minerálních olejů [...] 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.“*).

[43] Aplikací uvedených pravidel na souzenou věc je nutné dospět k tomu, že stěžovatel mohl EMN prodat společnosti ČSAD DIESEL jako osvobozenou od spotřební daně, pokud by společnost ČSAD DIESEL disponovala zvláštním povolením podle § 13 ZSPD, nebo pokud by tato společnost předmětnou EMN přímo sama využila (spotřebovala).

[44] V řízení přitom bylo zjištěno (a stěžovatel to ani nerozporuje), že společnost ČSAD DIESEL nebyla v rozhodné době držitelem zvláštního povolení podle § 13 ZSPD, z čehož plyne, že toto povolení nemohlo být stěžovateli předloženo.

[45] Stěžovatel byl tudíž oprávněn vydat společnosti ČSAD DIESEL emulzní motorovou naftu za cenu bez daně pouze tehdy, pakliže by uvedená společnost měla emulzní motorovou naftu sama spotřebovat. V průběhu daňového řízení však bylo zjištěno, že stěžovatel emulzní motorovou naftu neprodával společnosti ČSAD DIESEL k přímému užití (spotřebování). Společnost ČSAD DIESEL tuto naftu totiž dále prodávala společností ČSAD autobusy Plzeň a Autobusy Karlovy Vary, které ji spotřebovaly (natankovaly do autobusů). Orgány celní správy konkrétně zjistily, že emulzní motorová nafta byla objednáвана společnostmi ČSAD autobusy Plzeň a Autobusy Karlovy Vary, a to na základě smluv uzavřených mezi uvedenými společnostmi, společností ČSAD DIESEL a stěžovatelem. Emulzní motorová nafta byla dodána do čerpacích zařízení, která sice byla ve vlastnictví společností ČSAD autobusy Plzeň a Autobusy Karlovy Vary, avšak jejich provozovatelem byla na základě smluv o nájmu společnost ČSAD DIESEL. Stěžovatel fakturoval dodání zboží společnosti ČSAD DIESEL, a ta následně cenu s marží společností ČSAD autobusy Plzeň a Autobusy Karlovy Vary. Společnost ČSAD DIESEL monitorovala na dálku prostřednictvím softwaru zásoby emulzní motorové nafty v čerpacích zařízeních, stejně jako jednotlivé odběry uskutečněné řidiči společností ČSAD autobusy Plzeň a Autobusy Karlovy Vary. V návaznosti na to pak jednou týdně vystavila uvedeným společnostem fakturu za zboží prodané faktickým stočením pohonných hmot z čerpacího zařízení v daném fakturačním období. V řízení přitom bylo ověřeno i to, že společnost ČSAD DIESEL sama nespotebovala ani část emulzní motorové nafty nakoupené od stěžovatele, naopak ji veškerou se ziskem prodala společností ČSAD autobusy Plzeň a Autobusy Karlovy Vary.

[46] Stěžovatel tudíž nebyl oprávněn prodat EMN společnosti ČSAD DIESEL v režimu osvobození od spotřební daně ve smyslu § 53 odst. 3 zákona o spotřebních daních, neboť uvedená společnost tuto EMN přijala za účelem dalšího prodeje.

[47] Nejvyšší správní soud dále uvádí, že z obsahu spisu, zejména ze smluv o dodávkách zboží, které stěžovatel, coby podnikatel střežící svá práva, uzavřel, vyplývá, že disponoval relevantními informacemi o tom, že společnost ČSAD DIESEL nebyla oprávněna nabývat EMN od stěžovatele za cenu osvobozenou od spotřební daně, resp. že tato společnost nebude konečným uživatelem prodávané nafty [ve smlouvách o dodávkách zboží ze dne 15. 4. 2008 je společnost ČSAD DIESEL označena jako kupující, nicméně společnosti ČSAD autobusy Plzeň a Autobusy Karlovy Vary jsou označeny jako spotřebitelé; v čl. 1 smluv je uvedeno, že majitelem autobusů jsou společnosti ČSAD autobusy Plzeň a Autobusy Karlovy Vary, které jsou spolu se společností ČSAD DIESEL, a. s. součástí dopravního uskupení ČSAD Invest a. s., s tím, že nákup pohonných hmot a jeho financování zajišťuje pro celou skupinu společnost ČSAD DIESEL; společnost ČSAD DIESEL se v čl. 2 smluv zavázala, že společnosti ČSAD autobusy Plzeň a Autobusy Karlovy Vary použijí nakoupenou emulzní motorovou naftu pouze v prostředcích městské a meziměstské hromadné autobusové dopravy; společnosti ČSAD autobusy Plzeň a Autobusy Karlovy Vary se v čl. 7 smluv zavázaly zavést evidenci spotřeby oddělenou od ostatní evidence spotřeby nafty, aby byla jednoznačně prokazatelná spotřeba emulzní nafty; dodacím místem jsou sklady společností ČSAD autobusy Plzeň a Autobusy Karlovy Vary, a. s. (čl. 8 smluv)].

[48] Na výše uvedeném nic nemění argumentace stěžovatele, že společnosti ČSAD DIESEL a ČSAD autobusy Plzeň a Autobusy Karlovy Vary tvořily podnikatelské seskupení, resp. koncern. Z právní úpravy (ani z § 53 odst. 3 zákona o spotřebních daních) nelze dovodit, že by se požadavek existence zvláštního povolení nevztahoval na prodej mezi podnikateli, kteří jsou součástí téhož podnikatelského seskupení. I podle názoru Nejvyššího správního soudu jsou dotčené obchodní společnosti samostatnými ekonomickými a právními subjekty a došlo mezi nimi k prodeji emulzní motorové nafty. Tyto obchodní transakce jsou přitom prodejem ve smyslu § 53 odst. 3 zákona o spotřebních daních, a v režimu osvobození od spotřební daně je proto třeba i v těchto případech trvat na požadavku existence zvláštního povolení. Podrobněji viz odstavec 31 rozsudku krajského soudu.

[49] Krajský soud nepochybil ani ve vztahu k vypořádání tvrzení stěžovatele ohledně (ústního) uplatnění nároku na osvobození od daně ze strany společnosti ČSAD DIESEL. Je totiž nutné souhlasit s krajským soudem v tom, že z výše citovaného § 12 odst. 3 zákona o spotřebních daních vyplývá, že společnost ČSAD DIESEL byla povinna předložit stěžovateli zvláštní povolení dle § 13 téhož zákona. Pokud nebylo toto zvláštní povolení předloženo (a to nebylo, neboť společnost ČSAD DIESEL jím nedisponovala), nastupuje právní fikce dle § 12 odst. 3 části věty za středníkem zákona o spotřebních daních, že nárok na osvobození od daně nebyl uplatněn. Z uvedeného důvodu ostatně orgány celní správy ani krajský soud nepochybily, pokud pro nadbytečnost neprovedly stěžovatelem navržený výslech M. T., který měl podle tvrzení stěžovatele dosvědčit ústní uplatnění nároku na osvobození od spotřební daně.

[50] Nejvyšší správní soud tudíž přisvědčil závěru krajského soudu orgánů celní správy, že předpoklady pro osvobození od daně stanovené v § 49 odst. 17 ve spojení s § 53 odst. 3 zákona o spotřebních daních nebyly u stěžovatele dány. Nebyl proto oprávněn prodat EMN společnosti ČSAD DIESEL (nedisponující zvláštním povolením podle § 13 ZSPD) v režimu osvobození od daně. Skutečnost, že emulzní motorová nafta byla jejími konečnými uživateli (společnostmi ČSAD autobusy Plzeň a Autobusy Karlovy Vary) použita v rámci pilotního projektu (viz § 49 odst. 17 ZSPD) je přitom nerozhodná, neboť nedošlo současně ke splnění podmínky dle § 53 odst. 3 zákona o spotřebních daních. Stejně tak nemůže na uvedeném závěru

pokračování

ničeho změnit tvrzení stěžovatele, že pracovník žalovaného na ústním jednání před krajským soudem od podmínky existence zvláštního povolení ustoupil. Jak správně uvedl krajský soud: „Z protokolu o jednání před zdejší soudem ze dne 9. 9. 2014, č. j. 46 Af 3/2012 – 61, sice vyplývá, že pověřený zaměstnanec žalovaného při tomto jednání od výtky stran nezbytnosti existence zvláštního povolení „ustoupil“, z hlediska přezkumu napadeného rozhodnutí to však nemá žádný význam. Po zrušení rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 2. 12. 2011 žalovaný setrval na tomto důvodu pro zamítnutí odvolání žalobce a zdejší soud v tomto neshledal nezákonnost. Žalovaný totiž nebyl vázán uvedeným názorem, vysloveným na jednání. Obdobně také pro zdejší soud je rozhodující právní úprava, ze které – jak výše uvedeno – vyplývá, že v režimu osvobození od spotřební daně nemohla být emulzní motorová nafta prodána žalobcem bez zvláštního povolení.“ I podle názoru Nejvyššího správního soudu právní úprava jednoznačně podmiňovala možnost prodeje EMN společnosti ČSAD DIESEL tím, že tato disponovala zvláštním povolením podle § 13 zákona o spotřebních daních. Na uvedeném nemůže ničeho změnit vyjádření zaměstnance žalovaného v rámci ústního jednání (nadto proběhnuvšího před vydáním nyní přezkoumávaného rozhodnutí žalovaného). Stejně tak nemůže na výše uvedeném ničeho změnit povšechné (a ničím neodložené) tvrzení stěžovatele, že společnosti ČSAD autobusy Plzeň a Autobusy Karlovy Vary nabývaly předmětnou EMN směnou.

[51] Ke druhému okruhu zjištění celních orgánů, resp. druhému okruhu kasačních námitek týkajících se prodeje EMN společnosti Dopravní podnik uvádí Nejvyšší správní soud následující.

[52] Podle § 49 odst. 17 zákona o spotřebních daních jsou od daně osvobozeny směsi minerálních olejů a vody uvedené v § 45 odst. 2 písm. k), používané jako testované pohonné hmoty pro vybraná motorová vozidla v rámci schválených pilotních projektů uvedených v § 3 písm. p).

[53] V § 45 odst. 2 písm. k) zákona o spotřebních daních jsou uvedeny směsi těžkých plynových olejů s vodou, které obsahují 9 až 15 % hmotnosti vody určené k použití, nabízené k prodeji nebo používané pro pohon motorů.

[54] Orgány celní správy v proběhnuvším daňovém řízení odebraly několik vzorků EMN prodávané společnosti Dopravní podnik, a na jejich základě dospěly k závěru, že tato EMN nemohla být osvobozena od spotřební daně, neboť obsahovala méně než 9 % vody.

[55] Stěžovatel v této souvislosti brojí proti postupu při odběru a zpracování předmětných vzorků emulzní motorové nafty. Zejména nesouhlasí se způsobem odběru vzorků EMN z cisterny. Má za to, že při odběru heterogenní (nehomogenní) kapaliny měl být užit postup podle ČSN pro tento typ kapaliny. Dále pak namítá, že celní úřad nesprávně odebral vzorky pouze z první komory cisterny, ač měly být odebrány ze všech jejích komor. Konečně pak napadá fakt, že CTL odebrané vzorky nejprve testovala pomocí v té době neakreditované metody.

[56] K výše uvedeným námitkám kasační soud opětovně uvádí, že tyto byly předmětem důkladného posouzení jak ze strany žalovaného, tak ze strany krajského soudu. Krajský soud i žalovaný objasnili, že odběr vzorků byl proveden vždy poté, co byla cisterna naplněna EMN (napuštěnou do ní ze skladovací nádrže v místě výroby EMN) a měla být v krátkém časovém horizontu přepravena v rámci stejného areálu do skladovacích nádrží Dopravního podniku (viz odstavec 38 rozsudku). Stěžovatel přitom nezpochybnil, že EMN byla před jejím napuštěním do cisterny promíchávána. Dále je pak logické i to, že k dalšímu promíchání došlo v důsledku přecherpání emulzní motorové nafty do cisterny. Žalovaný a ve shodě s ním i krajský soud odůvodnili použití příslušné části normy platné pro odběr vzorků a postup při tomto odběru. Výška nádrže nebyla větší než tři metry, vzorky byly (i přesto) odebrány ze tří vrstev, v důsledku čehož vznikl složený vzorek (viz odstavec 79 rozhodnutí o odvolání a odstavec 40 rozsudku).

Stěžovatel v daném okamžiku již odpovídal za to, že EMN vyhovuje požadavkům na složení ve smyslu ZSPD (v souvislosti s homogenní povahou EMN viz např. i body 5.5.1 a 5.5.2 normy ČSN 65 6509, které předepisují, aby byl vzorek před započítáním analýzy složení emulzní motorové nafty zhomogenizován ručním protřepáním po dobu 30 vteřin). V době odběru vzorků celním úřadem byla tudíž nehomogenní směs (EMN) vzhledem k předchozí manipulaci s ní homogenizována. Proto byl přípustný odběr vzorků způsobem platným pro homogenní směsi. Postup celního úřadu nijak neovlivnil reprezentativnost odebraných vzorků. Stěžovatel přitom v kasační stížnosti tyto závěry nijak věcně nerozporuje, nýbrž pouze obecně tvrdí, že mělo být postupováno podle norem týkajících se nehomogenních směsí. Nelze přitom přehlédnout ani to, že stěžovatelem pověřená osoba odsouhlasila způsob odběru vzorků a jejich reprezentativnost (viz jednotlivé protokoly o odběru vzorků založené ve správním spise). Obecná kasační námitka týkající se nutnosti postupu podle norem pro nehomogenní kapaliny tudíž není důvodná.

[57] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani další kasační námitku, tedy tvrzené pochybení při odběru vzorku pouze z první komory cisterny. Stěžovateli, který v průběhu daňového řízení (i v řízení o kasační stížnosti) povšechně tvrdil, že výroba EMN je kontinuální, ke vzniku jednotlivých odlišných šarží nedochází, přesvědčivě oponovali žalovaný i krajský soud. Krajský soud tyto námitky podrobně vypořádal v odstavci 41 napadeného rozsudku, žalovaný pak v odstavcích 80 až 81 rozhodnutí o odvolání. Uvedli, že výrobní proces je sice kontinuální, nicméně následně je veškerá vyrobená emulzní motorová nafta odvedena z výrobní části technologie do skladovací nádrže o objemu 250 m³, v níž je promíchávána (viz bod 81 rozhodnutí o odvolání, bod 41 rozsudku). Vzhledem k tomu, že výroba je plně automatizována a poměr příměsí jednotlivých surovin je nastaven automaticky (viz popis daňového skladu v povolení k jeho provozování ze dne 7. 9. 2007), přičemž ve skladovací nádrži dochází k promíchávání vyrobené emulzní motorové nafty, nelze předpokládat, že by kontinuálně ze skladovací nádrže odebraná emulzní motorová nafta (napuštěná do několika komor cisterny po sobě) vykazovala odlišné složení podle toho, do jaké komory cisterny byla stočena. Stálost složení EMN byla dovozena taktéž na základě skutečnosti, že dva vzorky odebrané ve dva totožné dny (11. 4. 2008 a 16. 4. 2008) ze dvou kompletních dodávek vykazovaly vždy shodné údaje o množství v nich obsažené vody. Uvedené svědčí o tom, že emulzní motorová nafta obsažená v stacionárním zásobníku před jejím stočením vykazovala stejné vlastnosti (stejně vlastností pak musely mít i jednotlivé komory cisterny naplňované z této nádrže); podrobně viz odstavec 80 rozhodnutí o odvolání. Z důvodu, že orgány celní správy ani krajský soud nezpochybňovaly, že k odběru vzorků došlo pouze z jedné komory cisterny, je nadbytečné zabývat se návrhem stěžovatele na provedení důkazu formou videozáznamů, ze kterých má vyplývat, že došlo k odběru vzorků pouze z jedné komory cisterny.

[58] Žalovaný se řádně zabýval i námitkou poukazující na technické obtíže při startu výroby EMN. V odstavci 81 rozhodnutí žalovaný uvedl, že před odběrem předmětných vzorků provedl stěžovatel podle jím předložené evidence EMN celkem 20 výrobních cyklů (celkem takto vyrobil 271 410 litrů EMN), pročež nelze přijmout tvrzení stěžovatele o odebrání vzorků v samých počátcích výroby EMN. Uvedené přitom stěžovatel v kasační stížnosti jakkoli nezpochybnil.

[59] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli ani v námitkách poukazujících na nesprávnost postupu CTL, která při rozboru vzorků emulzní motorové nafty v roce 2008 použila neakreditovanou metodu. Již v rozsudku ze dne 28. 8. 2009, č. j. 7 Afs 86/2009 - 125, kasační soud připustil, že použití neakreditovaných metod samo o sobě nevyvolává nemožnost jejich použití pro správní rozhodnutí. Ze správního spisu v této souvislosti nadto vyplývá, že nejistota měření již akreditované metody je shodná jako v případě metody doposud neakreditované, a to za podmínky, že se pracuje na stejném přístroji a stejným postupem. Postup

pokračování

metody využití CTL se přitom v době měření dotyčných vzorků a v průběhu akreditace nezměnil (viz stanovisko CTL ze dne 23. 7. 2009). Ze stanoviska CTL ze dne 7. 11. 2008 pak plyne, že dne 3. 11. 2008 došlo k rozšíření akreditace o stanovení obsahu vody v emulzní naftě. Po získání této akreditace v roce 2009 CTL zkoušky opakovala a výsledky zkoušky potvrdily hodnoty naměřené během prvních zkoušek (viz bod 82 rozhodnutí o odvolání a odstavec 45 rozsudku). Uvedené závěry stěžovatel relevantně nezpochybnil. Povšechné tvrzení stěžovatele, že by se mělo jednat pouze o náhodnou shodu, nemůže kasační soud přijmout. Podrobněji i k tomu viz rozsudek krajského soudu, resp. rozhodnutí orgánů celní správy.

[60] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že kasační námitky posoudil jako nedůvodné. Ztotožnil se s rozhodnutími orgánů celní správy i s rozsudkem krajského soudu, na které v podrobnostech odkazuje.

[61] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.

[62] Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[63] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v tomto řízení nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 17. ledna 2019

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu