



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: společnost **RENOVAK Kostelec nad Orlicí s. r. o.**
se sídlem v Kostelci nad Orlicí, Komenského 1412
zastoupen JUDr. Milanem Jelínkem, advokátem Advokátní kanceláře
Hartmann, Jelínek, Fráňa a partneři, s. r. o.
se sídlem Praha 8 - Karlín, Sokolovská 49

proti
žalovanému: **Generálnímu ředitelství cel**
se sídlem Praha 4, Budějovická 7

v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 2. září 2016, čj. 25982-4/2016-900000-304.3 a čj. 25982-5/2016-900000-304.3

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaných rozhodnutí, jimiž žalovaný zamítl odvolání žalobce do rozhodnutí Celního úřadu pro Královéhradecký kraj o uložení pokut ve výši 36 109 Kč a 46 678 Kč a obě rozhodnutí potvrdil.

1. Obsah žalobních námitek

2. Žalobce tvrdí, že žalobou napadená rozhodnutí jsou nezákonná a nesprávná, a to z níže uvedených důvodů:

a) Nepřípustnost opětovného rozhodnutí

3. Žalobce namítal, že s ohledem na zrušení prvostupňových rozhodnutí rozsudkem zdejšího soudu správce daně nebyl oprávněn znovu ve věci rozhodovat, neboť tomu bránila překážka věci rozhodnuté. Odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu 1 Aps 2/2008- 76 ze dne 24. 11. 2009, dle něhož v případě, že správní soud podle ust. § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) zruší vedle žalobou napadeného rozhodnutí i rozhodnutí správce daně prvního stupně, není již možné v řízení dále pokračovat. Takové řízení může být pouze zastaveno, a to podle § 27 odst. 1 písm. g) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) pro odpadnutí důvodu řízení. Jak rozšířený senát Nejvyššího správního soudu uvádí v odst. 33 citovaného rozhodnutí, v takovém případě musí odvolací orgán zastavit daňové řízení, neboť *„nemožnost vydání nového dodatečného platebního výměru brání pokračování v řízení, což je třeba podřadit tomuto ustanovení.“* Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že závěry usnesení rozšířeného senátu na daný případ aplikovat nelze, jelikož celní úřad nepokračoval v žádném řízení (nebylo zahájeno), ani nerozhodoval opětovně ve shodné věci (v důsledku nezahájení řízení nebyl předmět řízení vymezen). Toto hodnocení nepovažoval žalobce za správné. Uvedl, že dle ust. § 91 odst. 1 daňového řádu platí, že řízení je zahájeno dnem, kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní, nebo dnem, kdy byl správcem daně vůči osobě zúčastněné na správě daní učiněn první úkon ve věci. Žalovaný vychází z toho, že se jedná o řízení zahajované z moci úřední. Pomíjí však přitom skutečnost, že řízení bylo vedeno v návaznosti na hlášení podané žalobcem na výzvu správce daně, které může být pokládáno za daňové tvrzení ve smyslu ust. § 1 odst. 3 daňového řádu. V takovém případě by řízení bylo zahájeno již tímto tvrzením. I kdyby se však jednalo o řízení zahájené z moci úřední, nelze přehlédnout skutečnost, že řízení zahájeno bylo; stalo se tak prvním úkonem, který správce daně vůči žalobci učinil. Samotná skutečnost, že se jednalo o zahájení nikoli řádné (protiprávní), přičemž v důsledku této procesní vady se stalo výsledné rozhodnutí nezákonným, nic nemění na tom, že řízení bylo zahájeno. Žalovaný zdůraznil, že pokud se žalovaný neztotožnil s důsledkem plynoucím z toho, že vedle jeho rozhodnutí bylo zrušeno i rozhodnutí prvostupňového správce daně, pak bylo jeho věcí, aby proti rozhodnutí krajského soudu podal kasační stížnost. Pokud tak neučinil, nemůže se nyní dovolávat dílčí části odůvodnění rozhodnutí krajského soudu, která je v rozporu s důsledky jeho výrokové části, jak vyplývají z judikatury Nejvyššího správního soudu.

b) Porušení procesních práv žalobce

4. Žalobce dále namítal, že správce daně postupoval v daňových řízeních nezákonně. Procesní kroky, které správce daně vůči žalobci učinil, jsou nekonzistentní a nesrozumitelné. Žalobci byl doručen dokument označený jako Výzva, avšak žalobce nebyl k ničemu vyzván, bylo mu toliko oznámeno zahájení řízení a poskytnuta lhůta,

aby se vyjádřil k zahájenému řízení. Na tuto výzvu žalobce reagoval námitkou, že výzva je nekonzistentní a nesrozumitelná, neboť z ní není zřejmé, zda je řízení zahajováno na návrh, či z moci úřední, a není zřejmý ani předmět řízení. Na to reagoval správce daně sdělením. Z tohoto sdělení nebylo zřejmé dle žalobce vůbec nic. Sdělení obsahovalo formulace, které nedávají žádný smysl („Ve výrokové části Výzvy v bodu 2. poskytl celní úřad příjemci rozhodnutí k vyjádření se k zahájení řízení k povinnosti biopaliva“). Žalobce tak nevěděl a dodnes neví, jak měla daňová řízení probíhat, co bylo jejich předmětem, jaká procesní práva žalobce má a v jaké procesní fázi bude moci uplatnit své procesní návrhy a námitky. Žalobce nebyl v žádné fázi řízení seznámen s tím, že správce daně shromáždil podklady, na jejichž základě bude vydávat rozhodnutí, a neposkytl daňovému subjektu možnost se k těmto podkladům vyjádřit. Správce daně tak v řízení zásadním způsobem krátil procesní práva žalobce, což činí prvostupňová rozhodnutí správce daně nezákonnými. Vytýkané pochybení správce daně bylo dle žalobce o to závažnější, že zdejší soud v odůvodnění svého rozhodnutí velice instruktivně uvádí, jak má předmět řízení vymezit. Správce daně (a posléze ani žalovaný) nicméně nevymezil skutek, který má dle správce daně být správním deliktem, ani neuvedl postih, který žalobci hrozí. Následně by bylo na správci daně, aby shromáždil odpovídající důkazní prostředky, za účasti žalobce provedl dokazování, důkazy vyhodnotil, umožnil žalobci se k nim vyjádřit, vypořádal se s obranou žalobce a teprve následně vydal rozhodnutí. Správce daně nic takového neučinil, čímž zcela znemožnil žalobci jakoukoli procesní obranu. Nadto, rozhodnutí správce daně je důkazně zcela nepodložené a jako takové je nepřezkoumatelné.

c) Vadný procesní postup správce daně

5. Správce daně vedl řízení dle názoru žalobce zcela v rozporu s příslušnými ustanoveními daňového řádu a toto svoje pochybení nenapravil, přestože na ně byl žalobcem upozorněn. Žalobce konstatoval, že dle ust. § 19 odst. 9 zákona č. 201/2012 Sb., o ochraně ovzduší, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o ochraně ovzduší“) se pokuta za nedodané množství biopaliva spravuje podle daňového řádu a je o ní rozhodováno platebním výměrem. Z ustanovení § 91 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že řízení je zahájeno dnem, kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní.... Tímto podáním je hlášení žalobce, v němž daňový subjekt deklaroval, že se necítí být osobou povinnou k úhradě této pokuty a uvedl konkrétní důvody tohoto svého stanoviska. Správce daně nicméně toto podání žalobce zcela pominul a na místo toho přistoupil k zahájení řízení z moci úřední. Tento postup však není správný, neboť nebyly splněny podmínky pro zahájení řízení z moci úřední stanovené v ust. § 139 daňového řádu. Dle ust. § 1 odst. 3 daňového řádu základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování... a dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování ... podané daňovým subjektem. Pokud správce daně dospěl k závěru, že není možné pokutu vyměřit podle hlášení podaného žalobcem, nebyl oprávněn bez dalšího vyměřit pokutu z moci úřední, jak učinil, nýbrž bylo jeho povinností aktivovat některý z postupů, který daňový řád pro tento účel předepisuje. Procesně vadná byla i rozhodnutí, kterými bylo o pokutě rozhodnuto. Z ust. § 19 odst. 9 zákona o ochraně ovzduší jednoznačně vyplývá, že správce daně rozhoduje o pokutě platebním výměrem. Prvostupňová rozhodnutí tuto procesní formu neměla a již z tohoto důvodu jsou nezákonná. Žalovaný dal v napadených rozhodnutích žalobci částečně za pravdu, když

uznal, že pro povinnost za rok 2012 i za rok 2013 mělo být v prvním stupni rozhodnuto platebním výměrem. Nevyvodil z toho však žádné důsledky, jelikož prvostupňová rozhodnutí veškeré náležitosti platebního výměru dle jeho názoru údajně mají. Ostatní námitky žalobce ohledně vadného procesního postupu správce daně žalovaný posoudil jako nedůvodné.

d) Věcná nesprávnost rozhodnutí

6. Žalobce namítal, že napadená rozhodnutí o uložení pokuty jsou nezákonná, neboť žalobci nesvědčila povinnost, za jejíž porušení byla pokuta uložena. Odkázal přitom na ust. § 19 odst. 1 a ust. § 19 odst. 10 zákona o ochraně ovzduší. Tato ustanovení zákona o ochraně ovzduší jsou dle názoru žalobce implementací Směrnice č. 2009/28/ES, o podpoře využívání energie z obnovitelných zdrojů. V souladu s cílem sledovaným směrnici je účelem předmětných ustanovení zákona o ochraně ovzduší zajistit, aby pohonné hmoty uváděné na trh na území České republiky v sobě obsahovaly biosložky v rozsahu stanoveném zvláštním předpisem. Jedná se o opatření mající za cíl snižování emisí v dopravě. Z tohoto důvodu je povinnost ukládána dodavatelům uvádějícím na trh pohonné hmoty pro dopravní účely. Žalobce namítal, že není nositelem povinnosti založené dle ust. § 19 odst. 1 zákona o ochraně ovzduší, neboť jím dodávané pohonné hmoty nejsou určeny pro dopravní účely a nejsou takto ani používány. Žalobce je dodavatelem specifického paliva, které je určeno k využití při vrcholných sportovních soutěžích. Jako takové má zvláštní složení, které odpovídá potřebám zvláště upravených sportovních motorů. Přimícháním jakéhokoli množství biopaliva dochází ke znehodnocení paliva prodávaného žalobcem, neboť takto upravené palivo ztrácí své vlastnosti (zaměřené na maximální výkon sportovního vozu) a jeho použití k zamýšlenému účelu je vyloučeno. Žalobce zdůraznil, že ne každé použití paliva v dopravních prostředcích je možné považovat za použití pro dopravní účely. Provoz sportovních vozidel ve sportovních soutěžích za dopravu nelze považovat, neboť nejde o cílevědomé přemísťování osob z místa A do místa B. Při sportovních soutěžích však nejde o naplnění tohoto cíle (závodníci nesledují svůj cíl přesunout se v prostoru), nýbrž o vítězství v soutěži. Popisovaný rozdíl je obzvláště markantní v okruhových soutěžích, při nichž se sice závodníci přemísťují (pohybují se po uzavřeném okruhu), nikam se však nepřeppravují. Žalobce měl v úmyslu prokázat v řízení před správními orgány obou stupňů, že palivo jím dodávané slouží výhradně ke sportovním účelům. K tomuto tvrzení žalovaný nepřihlédl, neboť založil své rozhodnutí na nesprávném právním názoru, že i provoz sportovních vozidel je dopravou. Žalobce dodal, že zákonodárce v ust. § 19 odst. 8 zákona o ochraně ovzduší v rozhodném znění jednoznačně rozlišuje mezi pohonnými hmotami a pohonnými hmotami pro dopravní účely.
7. Dodavatel pohonných hmot, který dováží pohonné hmoty a uvádí je do volného daňového oběhu pro dopravní účely na daňovém území České republiky nebo který dodává na daňové území České republiky pro dopravní účely pohonné hmoty uvedené do volného daňového oběhu v jiném členském státě Evropské unie, je povinen na formuláři vydaném Generálním ředitelstvím cel sdělit celnímu úřadu místně příslušnému podle místa přijetí pohonných hmot místo, datum a čas přijetí a stáčení pohonných hmot, které podle doprovodných dokladů obsahují biopalivo, tak, aby bylo celnímu úřadu nebo celnímu ředitelství umožněno odebrat vzorek pohonné hmoty a ověřit údaje v předložených dokladech. Z citovaného ustanovení dle žalobce zcela jednoznačně vyplývá, že nikoli veškeré dovážení pohonných hmot a jejich uvádění do volného

daňového oběhu je podrobeno povinnosti plynoucí z ust. § 19 zákona o ochraně ovzduší. Rozhodující je přitom účel, pro který jsou dovážené pohonné hmoty určeny. Pohonné hmoty určené (např. svými specifickými vlastnostmi) k jiným účelům než k dopravě povinnosti plynoucí z ust. § 19 zákona o ochraně ovzduší nezakládají. Dle zákona o ochraně ovzduší naproti tomu není rozhodný účel, k němuž konečný spotřebitel předmětné pohonné hmoty využije. Pokud tedy pohonné hmoty jsou posléze využity pro provoz zahradní techniky či nakonec nejsou využity vůbec, nejedná se o skutečnosti, které by měly vliv na povinnosti plynoucí z ust. § 19 zákona o ovzduší. Oporu v textu předmětného ustanovení nemá ani konstrukce žalovaného, který dovozuje, že „*je-li dopravní prostředek uváděn do pohybu za pomoci spalovacího motoru, pak jsou pohonné hmoty použité pro jeho chod zcela jednoznačně určeny pro dopravní účely.*“ Zákon však nestanoví, že povinnostmi je zatížen dovoz pohonných hmot využitých v dopravních prostředcích, nýbrž akcentuje dopravní účel.

e) Porušení zásady retroaktivity

8. Ve vztahu k napadenému rozhodnutí žalovaného č.j. 25982-4/2016-900000-304.3 ze dne 2. 9. 2016, kterým bylo rozhodnuto o pokutě za kalendářní rok 2012 žalobce namítá porušení zákazu retroaktivity v právu. Žalobci byla pokuta vyměřena za celý kalendářní rok 2012, přestože zákon o ochraně ovzduší nabyl účinnosti až dne 1. 9. 2012. Je pravdou, že zákon č. 86/2002 Sb., o ochraně ovzduší, obsahoval obdobnou povinnost pro dodavatele pohonných hmot pro dopravní účely (povinnost dodat palivo se stanoveným podílem biosložek), nicméně její nesplnění nebylo sankcionováno pokutou, jak tomu je nyní v zákoně o ochraně ovzduší. Zákon č. 86/2002 Sb., o ochraně ovzduší, obsahoval institut poplatku z objemu biopaliv, když osoba uvedená, která neuvede do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky minimální množství biopaliv pro dopravní účely nebo která v pohonných hmotách, které byly uvedeny do volného daňového oběhu v jiném členském státě Evropské unie a dodány na daňové území České republiky, nedodá na daňové území České republiky minimální množství biopaliv pro dopravní účely, je povinna zaplatit poplatek z objemu biopaliv, které měla uvést do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky pro dopravní účely nebo které měla dodat na daňové území České republiky v pohonných hmotách uvedených do volného daňového oběhu v jiném členském státě Evropské unie za uplynulý kalendářní rok. Žalovaný tento postup zdůvodňuje odkazem na zákon č. 86/2002 Sb., o ochraně ovzduší, který obsahoval shodnou povinnost s tím, že zákon o ochraně ovzduší výši podílu biopaliva oproti předchozí úpravě nijak nezměnil. Žalovaný dále namítá, že zákon o ochraně ovzduší nepředstavuje novou úpravu, nýbrž vhodné opatření vzhledem k četným novelizacím zákona č. 86/2002 Sb., o ochraně ovzduší. Tento názor nepovažoval žalobce za správný, jak dle jeho názoru vyplývá i z rozsudku zdejšího soudu sp. zn. 31 Af 67/2014, jímž bylo zrušeno předešlé rozhodnutí správce daně, když udělení pokuty je výrazem správního trestání, neboť je ukládána za správní delikt. Jedná se tedy o trestní normu, která ze své povahy nemůže působit zpětně. Žalobce měl za to, že oba instituty musí být od sebe odlišeny.

2) Vyjádření žalovaného

9. V písemném vyjádření žalovaný k jednotlivým žalobním bodům konstatoval následující.

a) Nepřípustnost opětovného rozhodnutí

10. Žalovaný setrval na svém názoru, že vydání žalovaných rozhodnutí nebránila překážka věci rozhodnuté po zrušení dříve vydaných rozhodnutí žalovaného č.j. 23504-2/2014-900000-304.3 a č.j. 23505-2/2014-900000-304.3 a rozhodnutí č.j. 17514/2014-550000-31 a č.j. 17766/2014-550000-31 vydaných celním úřadem, jakožto prvoinstančním orgánem. Ke zrušení dříve vydaných rozhodnutí soudem došlo z důvodu, že jejich vydání nepředcházelo žádný úkon, kterým by bylo řádně zahájeno řízení. Z uvedeného žalovanému vyplynulo, že nebylo-li řízení zahájeno žádným z jeho úkonů, pak nebylo zahájeno ani podáním hlášení, jak tvrdí žalobce. Toto hlášení by dle názoru žalobce mělo být pokládáno za daňové tvrzení ve smyslu § 1 odst. 3 daňového řádu, a mělo by jím být zahájeno řízení. To je ovšem v protikladu s rozsudkem zdejšího soudu, dle kterého žádné řízení zahájeno nebylo. Hlášením podaným žalobcem nebylo zahájeno řízení, ale toto hlášení bylo podkladem pro jeho zahájení, jelikož obsahovalo údaje o množství žalobcem nedodaného biopaliva. Tyto údaje byly následně celním úřadem použity při výpočtu výše pokuty. Ostatně soud ve výše zmíněném rozsudku označil řízení o porušení dané povinnosti za řízení o správním deliktu. I z toho žalovanému vyplývá, že řízení o správním deliktu za porušení povinnosti nemůže být automaticky zahájeno hlášením, když tím může být deklarováno jak nesplnění, tak i splnění povinnosti. Celní úřad po zrušení dříve vydaných rozhodnutí nepokračoval v již započatém řízení, jelikož jak uvedeno výše, soud neshledal žádný úkon celního úřadu způsobilým řízení zahájit. Řízení, ve kterém byla vydána rozhodnutí, bylo zahájeno až před jejich vydáním, po zrušení dříve vydaných rozhodnutí. Až v tomto řízení byl vymezen předmět řízení, tedy nebylo opětovně rozhodováno v té samé věci, když ta nebyla u dříve vydaných rozhodnutí nijak vymezena. Dle žalovaného soud zjevně předpokládal po zrušení dříve vydaných rozhodnutí zahájení řízení, ve kterém by byly vypořádány i předestřené otázky, což by zcela určitě nebylo možné, pokud by z výroku rozhodnutí vyplývala nemožnost takového postupu. Žalobcem uváděný rozpor mezi výrokem a odůvodněním zde žalovaný nespátřuje.

b) Porušení procesních práv žalobce

11. Žalovaný konstatoval, že ač bylo řízení zahájeno písemností označenou jako výzva, kterou jak tvrdí žalobce nebyl k ničemu vyzván, obsahově tato písemnost splňuje náležitosti zahájení řízení. Sám žalobce řízení považoval za zahájené, když reagoval písemností označenou „Vyjádření k oznámení o zahájení řízení“ a i dále v řízení (podaném odvolání) uváděl, že mu bylo zahájení řízení oznámeno. Žalobci byla rovněž dána možnost se vyjádřit ke shromážděným podkladům, což i učinil. Pro vydání rozhodnutí celního úřadu bylo podkladem hlášení žalobce, ve kterém on sám vyčíslil množství nedodaného biopaliva a celní úřad o tomto údaji nepochyboval. Žádné další podklady celní úřad nepotřeboval a žalobce nepředložil žádné další důkazní prostředky, u nichž by mělo být provedeno dokazování, kterého se dovolává. Není tedy pravdou, že by žalovaná rozhodnutí byla důkazně zcela nepodložená, neboť byla podložena právě hlášením žalobce.

c) Vadný procesní postup správce daně

12. Žalovaný připustil, že vydané rozhodnutí mělo být označeno jako platební příkaz, což nebylo, a v napadených rozhodnutích to žalovaný uznal. To však nemělo žádný vliv na správnost výroku prvoinstančních rozhodnutí, jelikož ten měl veškeré náležitosti a žalobce ostatně ani na žádné chybějící náležitosti nepoukazoval. Pochybení tak spočívá v označení rozhodnutí a jedná se o chybu v psaní bez dopadu na výrok rozhodnutí.

d) Věcná nesprávnost rozhodnutí

13. K dané námitce žalovaný konstatoval, že žalobce směšuje pojmy doprava (vědomý pohyb dopravního prostředku) a přeprava (cílené přemísťování osob a věcí). Nemá žádný význam, zda dopravní prostředek vykonává přepravu (něco nebo někoho někam přepravuje), ale jestli k uvedení do pohybu (vykonává dopravu) používá motor spalující zákonem stanovené pohonné hmoty. Cíl, za jakým je vozidlo uváděno do pohybu, je zcela podružný. I závodní vozidlo je dopravováno od startu do cíle, což by spadalo pod žalobcem zmíněný cíl, vítězství v soutěži, ale také ze závodního depa na start, z cíle do depa, absolvuje trénink, zahřívací kolo, vítězné kolo, přejezdy mezi rychlostními zkouškami po běžných komunikacích apod., což již má cíl jiný, třeba dopravit vozidlo z depa na start, z cíle do depa atd. Rovněž není v motoristickém sportu mnohdy cílem jen vítězství v soutěži, ale běžně i reklama, která je na vozidle prezentovaná při jízdě po závodní trati přihlížejícím divákům. I provoz běžných dopravních prostředků v běžném provozu má různé cíle, třeba i vítězství v nelegálním závodě, podstatné ovšem je, že ke splnění tohoto cíle byl dopravní prostředek přemístěn (dopraven) odněkud někam. Žalovaný chtěl tímto upozornit, že žalobce podmiňuje užití pro dopravní účely užitím s určitým cílem (něco nebo někoho někam dopravit), a je-li cíl jiný (např. sportovní výkon), pak se nejedná o užití pro dopravní účely a tedy i pro účely takového cíle dodané pohonné hmoty nepodléhají povinností dle zákona o ochraně ovzduší. Při takovém výkladu se však nabízí i množství dalších výjimek, např. v žalovaných rozhodnutích zmíněné stavební stroje, zemědělské stroje atd. Takový výklad žalobce žalovaný nesdílí, jelikož povinnost je stanovena pro pohonné hmoty dodané pro dopravní účely, tedy pro účely mající spojitost s dopravou, a to každou, bez ohledu na cíl, pro který je prováděna. Primárním účelem právní úpravy je ochrana ovzduší a ani závodní stroje nemají výjimku pro jeho znečišťování s odkazem na cíle, pro které jsou

provozovány. Tvrdí-li žalobce, že přimícháním biosložky do paliva by došlo k jeho znehodnocení, pak mu lze oponovat, že v rozhodné době mohl splnit povinnost i dodáním čistého biopaliva nebo zaplacením pokuty za nedodané biopalivo. Je věcí výrobce pohonných hmot a jejich uživatelů, jak se s povinnostmi v souvislosti s ochranou ovzduší vypořádají. Zda např. upraví složení paliva nebo uzpůsobí motory pro spalování paliva s biosložkou.

e) Porušení zásady retroaktivity.

14. Žalovaný setrval i na svém názoru, že k porušení zásady retroaktivity nedošlo, a to proto, že povinnost k dodání biopaliva je dána za celý kalendářní rok. Není tedy možné určit okamžik, kdy ke splnění nebo nesplnění povinnosti došlo jinak, než ke konci roku. Zákon o ochraně ovzduší byl dle důvodové zprávy zákonodárcem přijat namísto novely stávajícího zákona z důvodu jeho nepřehlednosti. Není tedy novou úpravou, ale přepracovanou podobou té předchozí a zákonodárce nestanovil žádné přechodné ustanovení. Povinnost ohledně dodání biopaliva se nezměnila a trvala beze změn po celý rok 2012 a nelze na ní dle názoru žalovaného pohlížet odděleně. Žalobce nemohl být postižen pouze za dobu jeho činnosti od účinnosti zákona o ochraně ovzduší. Teoreticky by mohl splnit svou povinnost dodáním čistého biopaliva již v počátku roku, za účinnosti zákona č. 86/2002 Sb., o ochraně ovzduší, a za účinnosti nového zákona o ochraně ovzduší nedodat žádné biopalivo, přestože by za jeho účinnosti dodal pohonné hmoty pro dopravní účely. Anebo tomu mohlo být i obráceně. Pak by ale v prvním případě byl podle zákona o ochraně ovzduší povinen uhradit pokutu za nedodané biopalivo, přestože ho dodal. Nejedná se tedy o žalobcem namítané zpětné působení trestní normy, jelikož nelze určit, kolik biopaliva žalobce nedodal za účinnosti dřívějšího a pozdějšího zákona, ale pouze, kolik ho nedodal za kalendářní rok.

3. Projednání věci před krajským soudem

15. Zástupce žalobce odkázal v úvodu nařízeného jednání na obsah podané žaloby. Dále uvedl, že pokud by se soud ztotožnil s argumentem žalovaného, že řízení, z něhož vzešla nyní napadená rozhodnutí, bylo zahájeno nově a zcela nezávisle na postupu, z něhož vzešla původně zrušená rozhodnutí správce daně a žalovaného, pak je nutno zdůraznit, že taková řízení byla zahájena až po uplynutí zákonem stanovené prekluzivní doby, neboť dle § 26 odst. 3 zákona o ochraně ovzduší odpovědnost právnické osoby za správní delikt zaniká, jestliže správní orgán o něm nezačal řízení do jednoho roku ode dne, kdy se o něm dozvěděl, nejpozději však do tří let ode dne, kdy byl spáchán. V této souvislosti žalobce připomenul, že se jedná o skutečnost, k níž je třeba v řízení před zdejším soudem přihlídnout i bez námitky, jak plyne např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2010 sp. zn. 7 As 11/2010. Závěry tohoto rozhodnutí jsou respektovány i současnou judikaturou tohoto soudu, viz např. rozsudek 3 Afs 168/2016 z března 2018.
16. Pověřený pracovník žalovaného odkázal při nařízeném jednání na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a na vyjádření ze dne 12. 12. 2016. K námitce týkající se uplynutí zákonem stanovené prekluzivní doby k uložení pokuty pak konstatoval, že má za to, že příslušné ustanovení se vztahuje pouze k části V. zákona o ochraně ovzduší.

17. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s.ř.s. a po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům.
18. Ze skutkových okolností projednávané věci je zřejmé, že celní úřad uložil žalobci dvěma platebními výměry ze dne 17. a 18. 3. 2014, čj. 17514/2014-550000-31 a čj. 17766/2014-550000-31, pokutu ve výši 46 678 Kč za kalendářní rok 2013 a pokutu ve výši 36 109 Kč za kalendářní rok 2012. K vyměření pokut žalobci došlo na základě ustanovení § 19 odst. 10 zákona o ochraně ovzduší, neboť celní úřad dospěl k závěru, že žalobce jako dodavatel pohonných hmot pro dopravní účely nedodržel povinnost dodat do volného oběhu minimální množství biopaliva předepsaného ustanovením § 19 zmíněného zákona.
19. Dále z listin založených ve správním spise vyplynulo, že celní úřad jednal se žalobcem dne 18. 2. 2013 a v návaznosti na toto jednání téhož dne žalobce podal žalovanému písemnou žádost o „Vyjádření generálního ředitelství cel ohledně řešení problému v záležitosti povinného podílu biosložky v palivech určených výhradně pro závodní automobily a motocykly“. Dne 15. 3. 2013 zaslal žalobce celnímu úřadu prohlášení, ve kterém sdělil své stanovisko k dopravě předmětných pohonných hmot, tj. zejména že se na něho nevztahuje povinnost oznámení dle § 19 odst. 8 zákona o ochraně ovzduší. Z úředního záznamu čj. 14246-2/2013-550000-31 vyplývá, že celní úřad jednal se žalobcem téhož dne, tj. 15. 3. 2013. Při tomto jednání připomněl povinnost stanovenou § 19 zákona o ochraně ovzduší, zrekapituloval dosavadní písemná podání žalobce ohledně této záležitosti a sdělil mu, že jeho žádost a prohlášení ze dne 15. 3. 2013 budou řešeny na konzultačních dnech v dubnu 2014. Stanoviskem žalovaného ze dne 4. 4. 2013, čj. 10194/2013-900000-231, byl žalobce informován o tom, že povinnost vyplývající z § 19 zákona o ochraně ovzduší dopadá i na osoby uvádějící do volného daňového oběhu na území České republiky pohonné hmoty výhradně pro závodní automobily a motocykly. Celní úřad dále jednal se žalobcem dne 3. 7. 2013 (úřední záznam čj. 14246-3/2013-550000-31), kdy jej informoval, že pokud se povinnost podle § 19 zákona na ochranu ovzduší „nevyřeší“ do konce roku 2013, bude vůči němu postupovat podle § 19 odst. 10 téhož zákona, a to pro předmětné pohonné hmoty uvedené do volného daňového oběhu ode dne nabytí právní moci povolení oprávněného příjemce k opakovanému přijímání vybraných výrobků do volného daňového oběhu.
20. Dále ze správního spisu krajský soud zjistil, že dne 23. 1. 2014 žalobce podal Hlášení o splnění povinnosti uvedení minimálního množství biopaliv do volného daňového oběhu pro dopravní účely za rok 2012 a 2013, ve kterých v oddíle II. uvedl údaj o minimálním množství biopaliv ve výši „0“ a vykazala chybějící množství biopaliv v oddíle III. Celní úřad vyhodnotil podaná hlášení tak, že žalobce nesplnil povinnost stanovenou ustanovením § 19 odst. 1 zákona o ochraně ovzduší a proto dne 17. a 18. 3. 2014 na základě § 19 odst. 10 zákona o ochraně ovzduší vydal platební výměry, kterými žalobci uložil pokutu z nedodaného objemu biopaliv za kalendářní rok 2012 a za kalendářní rok 2013. Proti těmto platebním výměrám se žalobce odvolal. Těmto odvoláním pak nebylo vyhověno.
21. Daná věc je před zdejším soudem projednávaná již podruhé. V předcházejícím přezkumném řízení přisvědčil krajský soud námitce žalobce, že platební výměry celního úřadu i rozhodnutí žalovaného byly vydány, aniž by jejich vydání předcházelo řádné zahájení řízení. Nezahájení řízení přitom představuje zásadní vadu, která má za následek

nezákonnost rozhodnutí. Z těchto důvodů soud zrušil nejen rozhodnutí žalovaného, ale i rozhodnutí prvoinstanční, tedy rozhodnutí Celního úřadu pro Královéhradecký kraj.

22. V nově otevřeném přezkumném soudním řízení tedy krajský soud prioritně posuzoval, zda se žalovaný řídil závazným právním názorem a řízení o uložení pokuty řádně zahájil. K tomu z obsahu správního spisu zjistil, že dne 7. 1. 2016 vydal Celní úřad pro Královéhradecký kraj výzvu, z níž oznámil v kontextu s ust. § 91 odst. 1 daňového řádu příjemci rozhodnutí, tedy žalobci, zahájení řízení ve věci řízení návazného na ust. § 19 zákona o ochraně ovzduší a to pro kalendářní rok 2012 a 2013. Žalobci současně poskytli dle ust. § 32 odst. 1 daňového řádu a § 101 a § 102 dané právní úpravy lhůtu 15 dnů ode dne doručení této výzvy k vyjádření se zahájením řízení. Ze spisu je dále zřejmé, že žalobce využil možnosti vyjádřit se k tomuto oznámení o zahájení řízení a to dne 22. 1. 2016. Celní úřad na toto vyjádření reagoval sdělením ze dne 15. 2. 2016, v němž shrnul dosavadní průběh řízení, včetně předcházejícího přezkumného řízení u zdejšího soudu a žalobce informoval, že následně budou vydána rozhodnutí, a to za kalendářní rok 2012 a 2013, která se budou vztahovat k povinnosti zajištění minimálního obsahu biopaliv ze strany žalobce. Dále je zřejmé, že dne 17. 3. 2016 vydal Celní úřad rozhodnutí o uložení pokut z nedodaného objemu biopaliv dle § 19 odst. 10 zákona o ochraně ovzduší, a to za kalendářní rok 2012 a 2013. Hodnocením naznačeného skutkového stavu tedy krajský soud dospěl k závěru, že celní úřad postupoval v intencích závazného právního názoru zdejšího soudu, neboť řízení o uložení pokut řádně zahájil. Tím zhojil procesní nedostatky vzniklé v řízení předcházejícím.
23. Dále se krajský soud zabýval námitkou vznesenou žalobcem při nařízeném jednání, dle níž řízení byla zahájena až po uplynutí zákonem stanovené prekluzivní doby, neboť dle § 26 odst. 3 zákona o ochraně ovzduší odpovědnost právnické osoby za správní delikt zaniká, jestliže správní orgán o něm nezahájil řízení do jednoho roku ode dne, kdy se o něm dozvěděl, nejpozději však do tří let ode dne, kdy byl spáchán. Danou námitku považuje krajský soud za nedůvodnou. Uvedené ustanovení § 26 zákona o ochraně ovzduší je společným ustanovením ke správním deliktům právnických a podnikajících fyzických osob. Správní delikty jsou pak vzpomínány ustanovením § 25 dané právní úpravy s tím, že odstavce 1 až 6 uvedeného ustanovení obsahují taxativní výčet správních deliktů s odkazem na jednotlivá konkrétní ustanovení zákona o ochraně ovzduší. V tomto taxativním výčtu však není pamatováno na ustanovení § 19 odst. 10, na základě něhož byly žalobci v projednávané věci uloženy pokuty. Jinými slovy pokuty podle daného ustanovení nelze zahrnout mezi správní delikty dle uvedeného zákona, takže prekluze v délce jednoho roku stanovená § 26 odst. 3 dané právní úpravy se na daný případ nevztahuje, neboť se nejedná o správní delikt dle tohoto zákona, když jej nelze podřadit pod taxativní výčet § 25. Ve prospěch tohoto závěru svědčí i ust. § 25 odst. 7 zákona o ochraně ovzduší, které upravuje výši uložené pokuty s ohledem na charakter správního deliktu od 10 000 000 Kč do 20 000 Kč. Je přitom zřejmé, že výše pokuty za nesplnění povinnosti dané ust. § 19 odst. 1 zákona o ochraně ovzduší se vypočítá dle vzorce daného ust. § 19 odst. 10 uvedené právní úpravy a tento výpočet má blíže k výpočtu poplatku, který byl v předcházejícím období za nesplnění povinnosti zajištění minimálního množství biopaliva ukládán. Novou právní úpravou byl pojem poplatek nahrazen pojmem pokuta, aniž by zákonodárce svůj úmysl pro tuto změnu jakkoliv odůvodnil.

24. Za nedůvodnou musel krajský soud označit rovněž žalobní námitku, dle níž celní úřad nebyl oprávněn znovu rozhodnout, neboť mu v tom bránila překážka věci rozhodnutí. Je sice nepochybné, že řízení o uložení pokuty bylo zahájeno v návaznosti na hlášení, o splnění povinnosti uvedení minimálního množství biopaliv do volného daňového oběhu pro dopravní účel, podané žalobcem, nicméně je rovněž zřejmé, že tímto hlášením nebylo zahájeno řízení o uložení pokuty. Pokud zdejší soud ve svém zrušujícím rozsudku ze dne 30. 10. 2015, sp. zn. 31 Af 67/2014 konstatoval, že řízení o uložení pokut nebylo celním úřadem zahájeno, a následně v novém řízení celní úřad tento nedostatek odstranil, pak lze mít mimo jiné nepochybně za to, že hlášení podané žalobcem k datu 23. 1. 2014 nelze považovat za podání, které by mohlo řízení o uložení pokuty zahájit. Řízení o uložení pokut bylo zákonně zahájeno až k datu 17. 3. 2016.
25. Krajský soud má rovněž za to, že celní úřad zahájil řízení o uložení pokuty zákonně, aniž by porušil procesní práva žalobce. Rozhodnutí o zahájení nese sice název „výzva“, tedy název vskutku nepřiléhavý, nicméně z jeho obsahu lze seznat, že se jím zahajuje řízení ve věci řízení návazného na ust. § 19 zákona o ochraně ovzduší. V odůvodnění tohoto rozhodnutí se pak odkazuje jednak na zrušující rozsudek zdejšího soudu, v němž je problematika zahájení řízení podrobně rozepsána a jednak na hlášení podaná žalobcem v souvislosti s plněním jeho povinnosti uvedení minimálního množství biopaliv do volného daňového oběhu pro dopravní účely. Krajský soud tak má za to, že celní úřad nepostupoval v rozporu s příslušnou procesně právní úpravou, když žalobce naznačeným způsobem o zahájení řízení informoval. Celní úřad žalobci oznámil, že se zahajuje řízení v návaznosti na ust. § 19 odst. 10 zákona o ochraně ovzduší a to pro kalendářní roky 2012 a 2013. Rovněž tak bylo žalobci oznámeno, na základě jakých podkladů bude řízení probíhat. Na toto rozhodnutí reagoval žalobce vyjádřením ze dne 22. 1. 2016, na které celní úřad odpověděl sdělením ze dne 15. 2. 2016. V něm celní úřad znovu shrnul podklady, na základě kterých bude rozhodovat a uzavřel, že konečné rozhodnutí se bude vztahovat k povinnosti zajištění minimálního obsahu biopaliv za kalendářní rok 2012 a 2013. Nelze tedy přisvědčit žalobní námitce, dle níž žalobce nebyl seznámen se shromážděnými podklady, na základě nichž bylo vydáno konečné rozhodnutí.
26. Jak již krajský soud shora konstatoval, celní úřad zahájil řízení o uložení pokuty zákonně a učinil tak na základě zjištění vyplývajících z hlášení podaného žalobcem. Zmíněné hlášení vedlo celní úřad ke zjištění, že žalobce nesplnil povinnost stanovenou v odstavci 1 § 19 zákona o ochraně ovzduší, a proto zahájil řízení o uložení pokuty z nedodaného objemu biopaliv. Je rovněž nutno podotknout, že množství nedodaného paliva do hlášení vyčíslil sám žalobce, a o správnosti tohoto údaje nebyly pochyby. Pokud celní úřad uložil pokutu na základě rozhodnutí, které nenazval platebním výměrem, nelze než konstatovat, že tento postup je souladný s příslušnou právní úpravou, tedy ust. § 19 odst. 10 zákona o spotřebních daních účinného v době vydání daného rozhodnutí, neboť toto ustanovení požadavek na označení rozhodnutí jako platebního výměru neobsahovalo.
27. K namítané věcné nesprávnosti napadených rozhodnutí žalobce v podané žalobě vyslovil přesvědčení, že není nositelem povinnosti založené dle ust. § 19 odst. 1 zákona o ochraně ovzduší, neboť jím dodávané pohonné hmoty nejsou určeny pro dopravní účely, ale pouze k využití při vrcholných sportovních soutěžích. S tímto názorem se krajský soud nemohl ztotožnit. Ve shodě s názorem žalovaného konstatuje, že smyslem zákona o

ochraně ovzduší je především zlepšení kvality ovzduší, snížení emisí s ohledem na zdraví člověka a ekosystému a snížení nákladů na nápravu negativních dopadů zdravotních či ekologických. Je tak zřejmé, že polemika nad tím, co je a co není užitím dopravního prostředku pro dopravní účely není při výkladu daného ustanovení zákona o ochraně ovzduší namístě. Každé osobě uvádějící motorové benziny nebo motorovou naftu do volného daňového oběhu pro dopravní účely ukládá ust. § 19 zákona o ochraně ovzduší povinnost zajistit, aby v těchto pohonných hmotách bylo obsaženo i minimální množství biopaliva. Povinností celního úřadu je pak v případě, že tato osoba nesplní danou povinnost, uložit jí pokutu z nedodaného objemu biopaliv. Celnímu úřadu přitom není dána možnost jakéhokoliv uvážení, zda pokutu uloží či nikoliv a v jaké výši. Výpočet výše pokuty je striktně vymezen („jako součin množství nedodaného biopaliva podle odstavce 1 v litrech a částky 40 Kč“) a pokutu ukládá vždy, když osoba nesplní povinnost danou ust. § 19 odst. 1 zmiňované právní úpravy. Tato povinnost byla předcházející právní úpravou stanovena jako povinnost poplatková a je možno konstatovat, že tento charakter si uchovala dle nové právní úpravy, dle které je však příslušné osobě nesplňující určenou povinnost uložena pokuta. Krajský soud se rovněž přiklonil k názoru žalovaného, že za takto nastoleného právního stavu není důvod vytvářet nějaké výjimky zužujícím výkladem pojmu dopravní účely s akcentem na to, z jakého důvodu jsou pohonné hmoty v dopravním prostředku použity. Z pohledu zákona o ochraně ovzduší jsou i pohonné hmoty pro závodní stroje dodávané pro dopravní účely, neboť prioritou je zajištění minimálního množství biopaliva za účelem ochrany ovzduší, které je spalováním motorového benzínu nebo motorové nafty znečišťováno.

28. Za nedůvodnou označil krajský soud i poslední žalobní námitku, dle níž žalovaný a potažmo celní úřad porušili při vyměření pokuty za kalendářní rok 2012 zásadu retroaktivity. Přiklonil se k názoru žalovaného, že povinnost k dodání biopaliva je stanovena na celý kalendářní rok. Pokud tedy zákon o ochraně ovzduší nabyl účinnosti 1. 9. 2012, není možno stanovit, kolik biopaliva žalobce nedodal za účinnosti předcházející právní úpravy a kolik za účinnosti zákona o ochraně ovzduší. Podstatné je, že žalobce k 31. 12. 2012 neuvedl do volného oběhu takové množství biopaliva, které mu bylo uloženo v ust. § 19 zákona o ochraně ovzduší. Za to mu musela být ve smyslu ust. § 19 odst. 10 dané právní úpravy uložena pokuta ve výši, kterou zákon striktně stanoví.
29. Na základě těchto skutečností dospěl krajský soud k závěru, že žaloba je nedůvodná, a proto ji ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.
30. Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu proto nevzniklo. Žalovaný náhradu nákladů řízení nežádal. Proto krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den

lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 24. května 2018

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu