



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové, soudce Mgr. Martina Lachmanna a soudkyně Mgr. et Mgr. Lenky Bahýľové, Ph.D. v právní věci

žalobce: **IMM PRODUCT, s.r.o.**, IČO: 27393712
sídlem Křižovnická 86/6, Praha 1
zastoupeného Ing. Ivo Šulcem, daňovým poradcem
sídlem Na Harfě 935/5c, Praha 9

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 9. 2014, čj. 28802-4/2014-900000-302

takto:

- I. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 5. 9. 2014, čj. 28802-4/2014-900000-302, a rozhodnutí Celního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 31. 3. 2014, čj. 47996-3/2014-510000-32.1, **se zrušují** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 12 228 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Ing. Iva Šulce, daňového poradce.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 9. 2014, čj. 28802-4/2014-900000-302 (dále též „**Napadené rozhodnutí**“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „**správce daně**“) ze dne 31. 3. 2014, čj. 47996-3/2014-510000-32.1 (dále též „**Prvostupňové rozhodnutí**“). Prvostupňovým rozhodnutím správce daně žalobci na základě provedené daňové kontroly uložil pokutu podle ustanovení § 19 odst. 10 zákona č. 201/2012 Sb., o ochraně ovzduší, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o ochraně ovzduší**“), v celkové výši 90 276 241 Kč za nesplnění povinnosti dodat stanovené množství biopaliv podle § 19 odst. 1 zákona o ochraně ovzduší. Odvolání proti Prvostupňovému rozhodnutí bylo Napadeným rozhodnutím žalovaného zamítnuto a rozhodnutí správce daně bylo potvrzeno.
2. Žalobce v podané žalobě v části IV. rekapituluující skutkové okolnosti popsal, že ze zprávy o daňové kontrole a Napadeného rozhodnutí vyplývá, že (i.) žalobce přijímal, jako oprávněný příjemce, předmětné minerální oleje z jiného členského státu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, že (ii.) žalobce byl v předmětné době současně držitelem zvláštního povolení na přijímání a prodej vybraných výrobků osvobozených od spotřební daně a že (iii.) žalobce byl v předmětné době registrovaným distributorem pohonných hmot. Žalobce v této části žaloby uvedl, že poskytuje (zprostředkovává) své oprávnění – povolení přijímat vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně pořizované z jiného členského státu třetím osobám za provizi. Doplnil, že v kontrolovaném období dopravoval německý dodavatel PS Bioenergie GmbH & Co předmětné minerální oleje z Německa do České republiky k žalobci jako oprávněnému příjemci v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Žalobce v České republice ukončoval tento režim podmíněného osvobození od spotřební daně ukončením dopravy v místě přímého dodání. Místem přímého dodání bylo v souladu s vydaným povolením k opakovanému přijímání minerálních olejů skutečné místo určení oprávněného příjemce. Tato skutečnost je podle žalobce správcí daně a stejně tak žalovanému známa z jejich činnosti, neboť mohou kontrolovat pohyb předmětných minerálních olejů v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně prostřednictvím elektronických průvodních dokladů mezinárodní aplikace EMCS. Žalobce doplnil, že jako oprávněný příjemce přijal předmětné minerální oleje v místě přímého dodání a následně prodával. Německý dodavatel PS Bioenergie GmbH & Co dopravil zboží do místa ukončení a poté pokračoval se zbožím přímo do schváleného skladu v Čáslavi. Žalobce zdůraznil, že „*pojem „přijal“ pro účely aplikace zákona o spotřebních daních neznamena vždy „kupoval“*“.
3. Žalobce rekapituloval na str. 4 a 5 podané žaloby skutkové závěry správce daně a žalovaného. V návaznosti na provedené shrnutí uvedl, že je „*shodně správcem daně a žalovaným tvrzeno a skutkově prokázáno, že u předmětných minerálních olejů došlo ve stejném okamžiku k několika událostem:*
i) byl ukončen režim podmíněného osvobození od spotřební daně
ii) byly uvedeny do volného daňového oběhu
iii) bylo převedeno vlastnické právo k předmětným minerálním olejům na žalobce“.
4. Žalobce poukázal na to, že povinnost daň přiznat a zaplatit podle ustanovení § 9 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

„zákon o spotřebních daních“) nevznikne dnem, ale okamžikem, kdy tyto skutečnosti nastanou. Jestliže tedy k uvedení do volného daňového oběhu dojde například v 10 hodin dopoledne, povinnost daň přiznat a zaplatit vznikne v tento okamžik a nikoliv do půlnoci dne, kdy tato skutečnost nastala. Žalobce doplnil, že nejde o přepjatý formalizmus, jak se na první pohled může zdát, ale o citaci důvodové zprávy k zákonu o spotřebních daních.

5. Žalobce konstatoval, že aby správce daně a žalovaný dostáli svému právnímu názoru, že žalobce nemohl uplatnit osvobození od spotřební daně jako držitel zvláštního povolení, shodně tvrdili, že žalobce pořídil předmětné minerální oleje až po ukončení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, tedy v době, kdy byly předmětné minerální oleje uvedeny do volného daňového oběhu, což však podle žalobce neodpovídá správcem daně zjištěným skutečnostem.
6. Žalobce měl za to, že správce daně i žalovaný přikládají váhu okamžiku pořízení předmětných minerálních olejů ve vazbě na vlastnictví předmětných minerálních olejů. Přitom však podle žalobce jednou žalovaný tvrdí, že ke změně vlastnického práva z dodavatele na žalobce dochází ve stejný okamžik, kdy je ukončen režim podmíněného osvobození od spotřební daně, a podruhé tvrdí, že k tomu dochází, teprve když je minerální olej ve volném daňovém oběhu. Správce daně ani žalovaný tak nemají podle žalobce jasno, jak ovlivňuje detenci předmětných minerálních olejů ukončení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně u oprávněného příjemce. Oba pak mají podle žalobce rozpor ve svém tvrzení, které má popisovat skutkové zjištění, kdy vlastně mohl disponovat žalobce s předmětnými minerálními oleji. Jednou tvrdí, že je to okamžik, kdy je ukončen režim podmíněného osvobození od spotřební daně, a podruhé, že je to okamžik, kdy předmětné minerální oleje byly již uvedené do volného daňového oběhu, tedy následně po okamžiku uvedení předmětných minerálních olejů do volného daňového oběhu. Správce daně i žalovaný druhou variantu opírají shodně o změnu vlastnických vztahů, které ale podle žalobce nemají vůbec dopad na aplikaci režimu spotřební daně, zejména pak na uplatnění osvobození od spotřební daně.
7. Žalobce zdůraznil, že jako oprávněný příjemce ukončil režim podmíněného osvobození od spotřební daně a ve stejném okamžiku vydal tyto předmětné minerální oleje, které uvedl do volného daňového oběhu, jako osvobozené od spotřební daně. Ve stejném okamžiku, ve kterém byly předmětné minerální oleje uvedeny do volného daňového oběhu, přešlo na žalobce podle jeho přesvědčení vlastnické právo k předmětným minerálním olejům. Tento přechod vlastnického práva však podle žalobce nemá vůbec vliv na uplatnění § 19 odst. 1, resp. odst. 2 zákona o ochraně ovzduší.
8. Podle žalobce však nelze „opomenout smluvní ujednání, mezi společností B & B Bros. s.r.o. a žalobcem, které v rámci obchodně-závazkových vztahů mezi sebou uzavřeli prostřednictvím Dodatku č. 2 k Rámcové kupní smlouvě ze dne 23. 11.2012 (č. RKS 23112012)...“, podle něhož se „smluvní strany svobodně dohodly, že vlastnické právo k předmětným minerálním olejům přechází z původního německého dodavatele přímo na žalobce v místě, kde se zboží nachází v době, kdy přeprava zboží začíná, tedy na území Německa“.
9. Žalobce doplnil, že „německý dodavatel, společnost PS Bioenergie GmbH & Co., ne Dodavatel, společnost B & B Bros. s.r.o., (materiálně) dopravil zboží do místa přímého dodání, které měl žalobce uvedeno ve svém povolení k opakovanému přijetí vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, tedy v místě, kde (ve stejném okamžiku) žalobce předmětné minerální oleje uváděl do volného oběhu“. Podle žalobce tento německý dodavatel „nejen že trval na podmínkách dopravy předmětných minerálních olejů, tak aby vyhovovaly zejména německým předpisům, ale trval zejména na tom, že budou tyto předmětné minerální

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

oleje dopravovat do České republiky jeho přepravci“. Dodavatel, společnost B & B Bros. s.r.o., podle žalobce (formálně) vystavil žalobci fakturu, doklad, kterým formálně převedl vlastnické právo na žalobce. Tento dodavatel se zboží vlastně ani „nedotkl“, neměl jej vůbec ve své detenci.

10. Žalobce namítl, že žalovaný i správce daně mají ve svých vlastních tvrzeních o okamžiku změny vlastnictví předmětných minerálních olejů rozpory, což vykazuje znaky nepřezkoumatelnosti všech napadených rozhodnutí.
11. Žalobce v části V. žaloby popisující „*právní posouzení případů*“ uvedl, že podstatou aplikace zákona o spotřebních daních je posouzení pohybu vybraných výrobků v závislosti na režimu, ve kterém se právě nacházejí. Pro určení okamžiku vzniku povinnosti přiznat a zaplatit spotřební daň není podle žalobce vůbec podstatné, zda nějaká osoba vystaví fakturu (doklad), či ne, není ani podstatné, v jakém vlastnictví se vybrané výrobky, v tomto případě předmětné minerální oleje, nacházejí. Totéž podle žalobce platí i pro určení okamžiku uvedení předmětných minerálních olejů do volného daňového oběhu pro účely aplikace § 19 odst. 1 a 2 zákona o ochraně ovzduší.
12. Meritem věci je podle žalobce to, zda má na aplikaci § 19 odst. 1 a 2 zákona o ochraně ovzduší ve vztahu k pohybu vybraných výrobků vliv vlastnictví předmětných minerálních olejů, či jejich skutečný pohyb v tom kterém režimu (režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, resp. volného daňového oběhu).
13. Žalobce namítl, že formální vystavení faktury na prodej předmětných minerálních olejů dodavatelem B & B Bros. s.r.o. žalobci nezpůsobilo uvedení předmětných minerálních olejů do volného daňového oběhu.
14. Za rozhodný stav materiálně-právní žalobce považoval fyzické ukončení dopravy předmětných minerálních olejů oprávněným příjemcem, tedy žalobcem, a to na místech přímého dodání v souladu s platným povolením oprávněného příjemce.
15. Žalobce měl za to, že není vůbec nutné řešit, zda bylo nutné fakturovat předmětné minerální oleje jako deklaraci změny vlastníka předmětných minerálních olejů. Z popsaného stavu materiálně právního totiž podle něho plyne, že odpovědnost za uvedení předmětných minerálních olejů do volného daňového oběhu nesl výlučně žalobce jako oprávněný příjemce.
16. Žalobce namítal, že vzhledem k tomu, že jako oprávněný příjemce uváděl předmětné minerální oleje do volného daňového oběhu v konkrétním místě přímého dodání, „*a to bez vlivu na fakt, či tyto předmětné minerální oleje jsou, v jakém vlastnictví*“, příslušelo mu posouzení a případné prověření podmínek, zda je možné za splnění podmínek § 19 zákona o ochraně ovzduší deklarovat u předmětných minerálních olejů kritéria udržitelnosti podle zákona o ochraně ovzduší s následným dalším využitím např. pro použití výjimky z uplatnění vzniku povinnosti přiznat a zaplatit spotřební daň, kterou je osvobození od spotřební daně podle § 49 zákona o spotřebních daních.
17. Pokud tedy došlo ve stejném okamžiku k ukončení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, k dodání předmětných minerálních olejů mezi dodavatelem a žalobcem a i k uvedení předmětných minerálních olejů do volného daňového oběhu, pak je podle žalobce zcela irelevantní pro daňové řízení, že dodavatel podle názoru správce daně i žalovaného formálně nabyl předmětné minerální oleje do svého vlastnictví. Žalobce uvedl, že „*považuje jakékoliv formální nabytí vlastnictví za stav formálně-právní, který nemůže zastřít rozhodující stav materiálně-právní, tj. stav skutečný*“.
18. Žalobce dále poznamenal, že „*žalovaný potvrzuje na straně 12 (dole) Rozhodnutí o odvolání fakt, že žalobce mohl dodávat čistou biosložku sám sobě, z čehož vyplývá, že po ukončení režimu*

podmíněného osvobození od spotřební daně mohl vydat předmětné minerální oleje uvedené do volného daňového oběhu nejen jako splňující povinnost danou mu ustanovením § 19 zákona o ochraně ovzduší, ale i jako osvobozené od spotřební daně pouze sám sobě“.

19. Žalobce zdůraznil, že jako oprávněný příjemce odpovídá za správnou realizaci dopravy předmětných minerálních olejů v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně do místa ukončení dopravy, resp. do přímého dodání. Na tomto místě, v okamžiku ukončení dopravy, tedy v okamžiku ukončení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně realizuje oprávněný příjemce (žalobce) při uvedení předmětných minerálních olejů do volného daňového oběhu buď zdanění předmětných minerálních olejů, nebo (pokud je sám oprávněný příjemce, v tomto případě žalobce, současně držitel povolení přijímat a užívat předmětné minerální oleje osvobozené od spotřební daně) osvobození od spotřební daně. Vzhledem k tomu, že společnost B & B Bros. s.r.o. nebyla ve stavu faktického ovládnutí předmětných minerálních olejů po dobu přepravy a ani následně po ukončení jejich dopravy, nemohla podle žalobce tedy „ani vstoupit do nějakého ovlivnění režimu, ve kterém se předmětné minerální oleje nacházely, zejména nějakou absencí zvláštního povolení“.
20. Žalobce dále v této části žaloby s odkazem na § 19 odst. 1 a 2 zákona o ochraně ovzduší uvedl, že žalobce uváděl předmětné minerální oleje do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky. Odpovědnost za zajištění minimálního obsahu biopaliv při uvedení předmětných minerálních olejů do volného daňového oběhu tedy nesl výlučně žalobce jako oprávněný příjemce. Žalobce byl přesvědčen, že tuto povinnost zcela splnil.
21. Žalobce dále uvedl, že zákon o ochraně ovzduší váže podmínku splnění kritérií udržitelnosti biopaliv pouze na pohonné hmoty (motorové benziny a motorovou naftu), které jsou uváděny do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky pro dopravní účely za kalendářní rok nebo které byly uvedeny do volného daňového oběhu v jiném členském státě Evropské unie a jsou dodávány na daňové území České republiky pro dopravní účely za kalendářní rok, s obsahem minimálního množství biopaliva podle jiného právního předpisu upravujícího pohonné hmoty
 - a) ve výši 4,1 % objemových z celkového množství motorových benzinů přimíchaných do motorových benzinů,
 - b) ve výši 6,0 % objemových z celkového množství motorové nafty přimíchaných do motorové nafty.
22. Žalobce přitom uváděl do volného daňového oběhu čisté biopalivo (bionafta) kódu nomenklatury 6 3826 00 10 - Monoalkylestery mastných kyselin obsahující 96,5 % obj. nebo více esterů (FAME). Neuváděl tedy do volného daňového oběhu pohonné hmoty s obsahem minimálního množství biopaliva podle jiného právního předpisu upravujícího pohonné hmoty, tak jak požaduje ustanovení § 19 odst. 1 zákona o ochraně ovzduší.
23. Žalobce namítal, že plnil své povinnosti, určené mu zákonem o ochraně ovzduší, konkrétně za použití ustanovení § 19 odst. 2 zákona o ochraně ovzduší tak, že uváděl, jako oprávněný příjemce čisté biopalivo pro dopravní účely do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky. Pro uvádění čistého biopaliva pro dopravní účely do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky nejsou přitom podle žalobce zákonem uloženy žádné další podmínky, zejména podmínka splnění kritérií udržitelnosti.
24. V části VI. žaloby, obsahující jednotlivé žalobní body, pak žalobce v části VI.1 především namítl, že žalovaný nesprávně právně kvalifikoval pohyb předmětných minerálních olejů. Žalobce namítl, že skutková zjištění žalovaného jsou dosti rozporuplná. Žalobce s odkazem na konkrétní závěry uvedené žalovaným v Napadeném rozhodnutí namítl, že žalovaný na straně jedné přisvědčuje žalobci, že podle zákona o spotřebních daních není

pro otázku určení plátce spotřební daně ani pro uplatnění osvobození od daně rozhodné, kdo je vlastníkem vybraných výrobků, a na straně druhé poukazuje na formální stav s tím, že ke změně vlastnických vztahů na základě těchto skutečností nedochází ještě v rámci režimu podmíněného osvobození od daně, nýbrž až v okamžiku přijetí zboží oprávněným příjemcem, tedy již ve volném daňovém oběhu. Podle žalobce má tato konstrukce „pomoci deklarovat, že okamžik převodu vlastnictví k předmětným minerálním olejům ve vztahu k aplikaci osvobození od spotřební daně, je právě tím podstatným okamžikem, od kterého se aplikace spotřební daně odvíjí. Tato konstrukce ale, podle názoru žalobce, poukazuje na účelovost, zastřít skutečný stav a nastolit tak dojem, že žalobce nabyl (fyzicky) předmětné minerální oleje jindy, později, než je skutečně nabyl“.

25. Žalobce namítl, že pokud ukončoval v místě přímého dodání dopravu předmětných minerálních olejů v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, měl ve stejném okamžiku předmětné minerální oleje ve své detenci a mohl tedy v souladu se svým povolením k přijímání a užívání minerálních olejů osvobozených od spotřební daně použít výjimku z uplatnění spotřební daně a předmětné minerální oleje osvobodit od spotřební daně.
26. Žalobce uvedl, že podle platného zvláštního povolení vydaného žalobci správcem daně byl oprávněn nakupovat minerální olej – 100% metylester nebo etylester mastných kyselin (FAME) KN 3824 90 99, předmět spotřební daně podle § 45 odst. 3 písm. k) ZSpD, splňující kritéria udržitelnosti biopaliv. Žalobce je v povolení zároveň uveden jako dodavatel čisté biosložky sám sobě, z čehož vyplývá, že po ukončení režimu podmíněného osvobození od daně mohl vydat minerální oleje uvedené do volného daňového oběhu jako osvobozené od daně pouze sám sobě.
27. Žalobce měl za jednoznačně prokázané, že jako oprávněný příjemce ukončoval u předmětných minerálních olejů v konkrétním místě jejich dopravu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a následně, sám sobě, vydal tyto předmětné minerální oleje do volného daňového oběhu. V tomto okamžiku mohl tedy (ihned po ukončení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně) vydat předmětné minerální oleje jako osvobozené od daně sám sobě. V tomto okamžiku také bylo žalobcem uvedeno čisté biopalivo do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky pro dopravní účely, a to přesně tak, jak požaduje zákon o ochraně ovzduší. Žalobce zdůraznil, že toto vydání předmětných minerálních olejů z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně do volného daňového oběhu není nijak vázáno na vlastnictví předmětných minerálních olejů a na jakýkoliv převod tohoto vlastnictví. Převod vlastnictví je v tomto případě pouze formální záležitostí. Proto podle žalobce nemůže obstát názor správce daně i žalovaného, že pokud žalobce nakupoval předmětné minerální oleje od třetí osoby, není možné splnit podmínky daně zákonem o ochraně ovzduší. Forma jakéhokoliv převodu vlastnictví je podle žalobce pro danou situaci nepodstatná.
28. Správce daně i žalovaný podle žalobce uplatnili na správně zjištěný skutkový stav a pohyb předmětných minerálních olejů nesprávně svou právní domněnku, že pokud došlo k prodeji předmětných minerálních olejů, resp. ke změně vlastnictví, nemohlo být naplněno ustanovení § 19 zákona o ochraně ovzduší a tím došlo také k zániku možnosti uplatnit u předmětných minerálních olejů osvobození od spotřební daně, resp. nebylo možno uplatnit ono osvobození od spotřební daně tak, jak to žalobce učinil.
29. Žalovaný nemá jasno v posouzení otázky, kdy žalobce předmětné minerální oleje nabyl (po ukončení dopravy nebo v okamžiku ukončení dopravy). Žalovaný se podle žalobce k této otázce nijak nevyjádřil a nevypořádal se tak s odvolací námitkou, která měla za cíl

objasnit okamžik převodu předmětných minerálních olejů z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně do režimu volného daňového oběhu.

30. Žalobce v této souvislosti v části VI.2 žaloby namítal, že žalovaný v řízení o odvolání namítané nedostatky posouzení této otázky správce daně neodstranil, s touto odvolací námitkou se nevyrovnal a ani se k ní relevantně nevyjadřoval. Všechny rozhodnutí jsou proto nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů.
31. Žalobce dále v části VI.3 žaloby namítal zmatečnost a nepřezkoumatelnost Prvostupňového rozhodnutí s tím, že na ni poukazoval již v podaném odvolání, kde namítal, že výrok Prvostupňového rozhodnutí je rozporný, neboť důvody, resp. výpočty založené na skutkových zjištěních v odůvodnění nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné, či zcela absentují. Žalobce totiž neuměl z výroku ani z odůvodnění Prvostupňového rozhodnutí seznat, jak a z čeho mu byla výše pokuty stanovena, resp. vypočtena.
32. Žalobce shrnul, že žalovaný se s touto odvolací námitkou vyrovnal tak, že dodatečně popsal v odůvodnění na str. 11 Napadeného rozhodnutí „*cosi, co připomíná nějaký výpočet*“. Vzhledem k tomu, že jsou tyto výpočty součástí odůvodnění Napadeného rozhodnutí a nejsou stále, i po vyslovení odvolacích námitek žalobcem, součástí původního Prvostupňového rozhodnutí, zejména pak jeho výrokové části, měl žalobce za to, že je Prvostupňové rozhodnutí stále nepřezkoumatelné
33. Žalobce rovněž poukázal na vypořádání své odvolací námítky poukazující na to, že mu není známo, kde má žalobce hledat tabulku č. 7 zmíněnou správcem daně ve zprávě o daňové kontrole. Žalobce citoval závěry vyslovené žalovaným k této námitce na str. 11 Napadeného rozhodnutí a namítal, že z Prvostupňového rozhodnutí musí být jednoznačné a musí být z jeho odůvodnění patrné, jak správce daně došel k výši pokuty. Pokud správce daně v Prvostupňovém rozhodnutí odkázal na zprávu o daňové kontrole s odkazem na ustanovení § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“), pak by měl být adekvátní výpočet pokuty uveden alespoň v této zprávě o daňové kontrole. Žalobce v tomto směru namítal, že „*odkaz na tabulku č. 7, někde na webu, na internetových stránkách Celní správy ČR, zcela jednoznačně nenaplnňuje požadavky na odůvodnění rozhodnutí, které je uvedeno v ustanovení § 147 daňového řádu. V tomto ustanovení § 147 daňového řádu neumožňuje správci daně použít v odůvodnění rozhodnutí odkaz na nějaké internetové stránky. Ustanovení § 147 daňového řádu ukládá správci daně své rozhodnutí odůvodnit s tím, že dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, připouští se – považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole. Že by mohlo být odůvodnění rozhodnutí uvedeno na internetových stránkách Celní správy ČR, daňový řád nepřipouští*“.
34. Žalobce trval na tom, že v této části je Prvostupňové rozhodnutí nepřezkoumatelné, přičemž tyto vady, na které žalobce v odvolání poukazoval, nebyly odstraněny ani v odvolacím řízení.
35. V části VI.4 žaloby žalobce uvedl, že předmětem pořízení předmětných minerálních olejů z jiného členského státu bylo mj. i čisté biopalivo (bionafta) kódu nomenklatury 3826 00 10 - Monoalkylestery mastných kyselin obsahující 96,5 % obj. nebo více esterů (FAME). Pro účely čísla 3826 se výrazem „bionafta“ rozumí monoalkylestery mastných kyselin používané jako palivo získané z živočišných nebo rostlinných tuků a olejů, též použitých. Jedná se tedy o „čisté biopalivo“. Odpovědnost za zajištění minimálního obsahu biopaliv při uvedení předmětných minerálních olejů do volného daňového oběhu nesl výlučně žalobce jako oprávněný příjemce. Žalobce konstatoval, že tuto povinnost zcela splnil, když uváděl předmětné minerální oleje, tedy i čisté biopalivo, do volného daňového oběhu v

souladu s ustanovením § 19 odst. 2 zákona o ochraně ovzduší. Žalobce namítal, že skutečnost, že v rámci daňové kontroly předložil certifikáty za účelem prokázání kritérií udržitelnosti biopaliv zahrnutých do hlášení za rok 2012 a správce daně i žalovaný tyto certifikáty vyhodnotili jako neplatné, nemůže být pro naplnění povinnosti podle ustanovení § 19 odst. 2 zákona o ochraně ovzduší relevantní. Doplnil, že kritéria udržitelnosti podle zákona o ochraně ovzduší ve vazbě na ustanovení § 19 odst. 1 a odst. 6 a § 21 zákona o ochraně ovzduší nejsou na předmětné minerální oleje uváděné žalobcem do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky využitelná. Správce daně i žalovaný požadovali po žalobci prokázání něčeho, co zákon neukládá, a na základě vyhodnocení žalobcem předložených důkazních prostředků, certifikátů, nesprávně kvalifikovali povinnosti žalobce. Správce daně a stejně tak i žalovaný nesprávně aplikovali zákon o ochraně ovzduší, zejména pak ustanovení § 19 odst. 1 a 2 na konání žalobce, „což vedlo k tomu, že správce daně rozhodl o uložení pokuty a žalovaný toto rozhodnutí správce daně Rozhodnutím o odvolání potvrdil“. Žalobce uvedl, že „na tento fakt nemůže mít vliv ani tvrzení žalovaného, že koupil tyto předmětné minerální oleje od třetí osoby. Je zcela prokázáno, že právě žalobce uváděl předmětné minerální oleje do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky a proto on měl plnit zákonnou povinnost podle ustanovení § 19 odst. 2 zákona o ochraně ovzduší“. Žalobce měl za to, že vzhledem k tomu, že uváděl do volného daňového oběhu čistá biopaliva v souladu s ustanovením § 19 odst. 2 zákona o ochraně ovzduší, nebylo nutné prokazovat splnění kritérií udržitelnosti tak, jak je to požadováno u pohonných hmot typu motorové benziny nebo motorové nafty s obsahem minimálního množství biopaliva podle ustanovení § 19 odst. 1 v návaznosti na § 19 odst. 6 a § 21 zákona o ochraně ovzduší. Žalobce z opatrnosti předložil certifikáty, kterými prokazoval splnění požadovaných kritérií podle zákona o ochraně ovzduší.

36. Žalobce konečně namítal (viz část VI.5 žaloby), že dne 28. 11. 2012 uzavřel se společností B & B Bros. s.r.o., Dodatek č. 2 k Rámcové kupní smlouvě ze dne 23. 11. 2012 (č. RKS 23112012), kterým smluvní strany změnilý ráz Rámcové kupní smlouvy z kupní smlouvy na smlouvu o zprostředkování (dále jen „**Dodatek č. 2**“). Smluvní strany se také dohodly, že vlastnictví předmětu smlouvy přechází z německého dodavatele na žalobce v Německu, tj. v místě, kde se začíná přeprava uskutečňovat. Žalobce doplnil, že správce daně následně v rámci zprávy o kontrole uzavřel, že Dodatek č. 2 byl smluvními stranami vytvořen účelově (kvůli změně vlastnických práv ke zboží), a to až po seznámení žalobce s kontrolními zjištěními z daňové kontroly. Žalobce namítl, že takové hodnocení Dodatku č. 2 správcem daně, které převzal i žalovaný, nemůže obstát, neboť jde o obchodně právní, smluvní ujednání dvou zúčastněných stran, které nemůže být státním orgánem jakkoliv zpochybňováno. Jde o svobodné vyjádření smluvních stran, které nebylo smluvními stranami nijak zpochybněno. Uzavřením tohoto Dodatku č. 2 nadto podle žalobce nemůže být nijak zpochybněn pohyb předmětných minerálních olejů tak, jak byl žalobcem nastíněn v části IV. žaloby.
37. Žalobce shrnul, že pokud přijal žalobce předmětné minerální oleje ve stejném okamžiku, kdy u nich došlo k ukončení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, přičemž „je jedno zda je nakoupil, tak jak tvrdí správce daně, či žalovaný“, a současně je uvedl do volného daňového oběhu na území České republiky pro dopravní účely, pak v souladu s ustanovením § 19 odst. 2 zákona o ochraně ovzduší splnil povinnost uloženou mu tímto zákonem.
38. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 5. 2. 2015 poukázal ve vztahu k rekapitulaci skutkového stavu žalobcem na to, že smluvní vztah s německým dodavatelem byl účelově

vykonstruován Dodatkem č. 2. Správcem daně byl podle žalovaného jednoznačně prokázán charakter smluvního vztahu s dodavatelem B & B Bros. s.r.o. Žalovaný poznamenal, že v posuzovaném případě došlo ve stejném okamžiku k ukončení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, k uvedení do volného daňového oběhu a k převedení vlastnického práva na žalobce. Žalovaný ani správce daně nemají podle přesvědčení žalovaného ve svých tvrzeních o okamžiku změny vlastnického práva žádné rozpory. Bez ohledu na použitou formulaci jsou v posouzení okamžiku změny vlastnického práva konzistentní.

39. K námitkám vzneseným v části V. žaloby žalovaný uvedl, že se s klíčovou otázkou nastíněnou žalobcem vypořádal na str. 7 a násl. Napadeného rozhodnutí. Žalovaný poukázal na to, že žalobce jako oprávněný příjemce přijímal v kontrolovaném období v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně z daňového skladu ve Spolkové republice Německo minerální oleje – 100% biosložka FAME. Z kupní smlouvy uzavřené s dodavatelem B & B Bros. s.r.o. je zřejmé, že vlastnické právo k předmětným minerálním olejům nabývá žalobce až po ukončení (resp. v okamžiku ukončení) režimu podmíněného osvobození od daně. Od okamžiku zahájení dopravy v režimu podmíněného osvobození od daně až do jejího ukončení žalobcem jako oprávněným příjemcem byly minerální oleje ve vlastnictví tohoto dodavatele, který tak pouze využil poskytovaných služeb a povolení žalobce. Správce daně prověřoval nákup minerálních olejů v kontrolovaném období v množství celkem 2 295 613 litrů od dodavatele, který nebyl držitelem zvláštního povolení podle § 13 zákona o spotřebních daních. Správce daně v rámci daňové kontroly ověřoval oprávněnost nároku na osvobození od spotřební daně a skutečnost, zda předmětné minerální oleje uvedené žalobcem v hlášení za rok 2012 splňují kritéria udržitelnosti podle zákona o ochraně ovzduší. Správce daně přitom ověřil, že předmětné minerální oleje nesplňují kritéria udržitelnosti, neboť žalobcem předložené certifikáty byly vyhodnoceny negativně z důvodů popsanych žalovaným přehledně na str. 9 – 11 Napadeného rozhodnutí.
40. Žalovaný odmítl námitky uvedené v části VI.1 žaloby a trval na tom, že správně vyhodnotil pohyb předmětných minerálních olejů dle zjištěného skutkového stavu a také jej správně právně posoudil. Naopak platí, že skutečný stav se snažil zastrít žalobce předložením Dodatku č. 2 za účelem zmatení správce daně vytvářením účelových konstrukcí přechodu vlastnického práva z údajného dodavatele PS Bioenergie GmbH & Co. v místě, kde se zboží nachází v době, kde přeprava začíná. Tento stav přitom neodpovídal důkazům provedeným při daňové kontrole, zejména neodpovídal účetnictví žalobce a údajům v evidenci EMCS.
41. Žalovaný rovněž odmítl jako irelevantní námitky vznesené v části VI.2 žaloby.
42. K námitkám vzneseným v části VI.3 žaloby odmítl žalobcem tvrzenou nepřezkoumatelnost a zmatečnost Prvostupňového rozhodnutí z důvodu rozpornosti výroku a absence, resp. nejednoznačnosti výpočtu v odůvodnění. Uvedl, že se k odůvodnění výše pokuty vyjádřil na str. 11 Napadeného rozhodnutí. Doplnil, že ve věci poukazu správce daně na tabulku č. 7 ve zprávě o daňové kontrole šlo o odkaz na použití pomocné výpočtové tabulky pro výpočet výše pokuty umístěné pro potřeby daňových subjektů na internetových stránkách Celní správy ČR, což bylo dle žalovaného srozumitelně vyjádřeno správcem daně na str. 30 zprávy o daňové kontrole a žalovaným na str. 11 Napadeného rozhodnutí.
43. Námitky vznesené v části VI.4 žaloby vychází podle žalovaného z jiného skutkového stavu, než jaký byl zjištěn a ověřen správcem daně. Žalobce byl podle žalovaného tím

subjektem, který uváděl předmětné pohonné hmoty i biosložku do volného oběhu a kterému při uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu vznikala povinnost daň přiznat a zaplatit, a to bez ohledu na okamžik nabývání vlastnického práva k předmětným minerálním olejům. Pro splnění povinnosti uvedené v § 19 odst. 1 zákona o ochraně ovzduší však podle žalovaného nepostačuje, že žalobce uvedl do volného oběhu pro dopravní účely povinný minimální podíl biopaliva (čistého, nebo smíchaného s pohonnou hmotou), nýbrž je třeba, aby tato biopaliva splňovala kritéria udržitelnosti a aby tento povinný subjekt tuto skutečnost zákonem stanoveným způsobem prokázal. Žalobce splnění kritérií udržitelnosti biopaliv u části jím dodaných biopaliv neprokázal, a podle žalovaného tak nebylo možné uznat za splněnou povinnost podle § 19 odst. 1 zákona o ochraně ovzduší (vesměš šlo o nákupy žalobce od dodavatele B & B Bros. s.r.o.).

44. K námitkám vzneseným v části VI.5 žaloby pak žalovaný zopakoval, že v případě Dodatku č. 2 jde nepochybně o účelově dodatečně vytvořenou listinu, předloženou správci daně po seznámení žalobce s kontrolními zjištěními, která se nepromítla v účetnictví žalobce. Tuto listinu žalobce nepředložil ani při předchozí daňové kontrole. Z uvedených důvodů k tomuto Dodatku č. 2 nemohli správce daně ani žalovaný pro jeho nepravdivost a nevěrohodnost přihlídnout.
45. Při jednání konaném dne 11. 4. 2018 žalobce odkázal na podanou žalobu a setrval na své žalobní argumentaci. Současně při jednání žalobce předložil čestné prohlášení vydané společností PS Bioenergie GmbH & Co ze dne 25. 11. 2014 spolu s úředně neověřeným překladem do českého jazyka, které podle jeho přesvědčení prokazuje, že předmětné minerální oleje podmínky podle zákona o ochraně ovzduší splňovaly. Žalovaný při jednání odkázal na obsah odůvodnění Napadeného rozhodnutí a na své vyjádření k žalobě. Setrval přitom na argumentaci uvedené v naposledy uvedeném vyjádření.
46. Ze správního spisu vyplývají následující pro rozhodnutí soudu podstatné skutečnosti
47. Rozhodnutím ze dne 31. 3. 2014, čj. 47996-3/2014-510000-32.1, správce daně na základě zprávy o daňové kontrole čj. 38678/2014-510000-52 ze dne 17. 3. 2014, provedené podle § 85 až § 88 daňového řádu (dále jen „**zpráva o daňové kontrole**“), za použití ustanovení § 147 daňového řádu uložil s odkazem na ustanovení § 19 odst. 10 zákona o ochraně ovzduší pokutu z nedodaného objemu biopaliv, které měly být za kalendářní rok 2012 uvedeny do volného daňového oběhu, ve výši 90 276 241 Kč. K výpočtu pokuty správce daně v Prvostupňovém rozhodnutí uvedl následující:

„Výpočet uložené pokuty:

Celkové množství pohonných hmot (motorové nafty) uvedených pro dopravní účely (v litrech) :
86.912.317

Celkové množství biopaliva uvedeného v pohonných hmotách (v litrech): **2.957.833**

Zákonem stanovený podíl biopaliv uvedený v pohonných hmotách: **6,00 %**

Zákonem stanovené množství biopaliv (v litrech): **5.214.739,02**

Chybějící množství biopaliv (v litrech): **- 2.256.906,02**

Pokuta za 1 litr neuvedeného biopaliva (v Kč): **40 Kč**

Pokuta celkem: **90.276.241 Kč⁴.**

48. Napadeným rozhodnutím posléze žalovaný zamítl odvolání žalobce proti Prvostupňovému rozhodnutí správce daně a toto rozhodnutí potvrdil.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

49. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí k otázce splnění kritérií udržitelnosti biopaliv podle zvláštního právního předpisu popsal postup správce daně v rámci daňové kontroly při ověřování splnění podmínky kritérií udržitelnosti u vybraného výrobku, který žalobce pořídil od dodavatele B & B Bros. s.r.o. v množství celkem 2 295 613 litrů při 15 °C. Žalovaný rekapituloval závěry správce daně k žalobcem v rámci daňové kontroly předloženým certifikátům za účelem prokázání kritérií udržitelnosti biopaliv zahrnutých do hlášení za rok 2012. Doplnil, že správce daně v návaznosti na podané hlášení žalobce za rok 2012 a na výsledky daňové kontroly vydal zajišťovací příkaz čj. 42534/2014-510000-11 ze dne 18. 3. 2014 (ve znění změnového rozhodnutí čj. 42534-7/2014-510000-11 ze dne 19. 3. 2014), kterým v souladu s § 167 odst. 3 věta poslední daňového řádu žalobci uložil zajistit úhradu dosud nestanovené daně (pokuty podle zákona o ochraně ovzduší) složením jistoty ve výši 90 276 241 Kč. Následně správce daně podle žalovaného vydal Prvostupňové rozhodnutí, které vycházelo ze zjištění učiněných správcem daně v rámci daňové kontroly, podle nichž žalobce v souladu s povinností stanovenou § 19 odst. 1 zákona o ochraně ovzduší uvedl v roce 2012 do volného daňového oběhu pro dopravní účely celkově pouze 2 957 833 litrů biopaliva. Zákonem stanovený podíl biopaliv v pohonných hmotách však činí 6%. To znamená, že žalobce měl uvést do volného daňového oběhu pro dopravní účely celkem 5 214 739,02 litrů biopaliva, když celkové množství pohonných hmot (motorové nafty) uvedených žalobcem v roce 2012 do volného daňového oběhu pro dopravní účely činilo 86 912 317 litrů. Podle žalovaného ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně z celkového množství odvedeného biopaliva uvedeného v hlášení za rok 2012 žalobcem odečetl celkově 2 295 613 litrů při 15°C z důvodu nesplnění kritérií udržitelnosti biopaliv podle zákona o ochraně ovzduší.
50. Žalovaný se dále v odůvodnění Napadeného rozhodnutí vypořádal s žalobcem v průběhu odvolacího řízení předloženými novými důkazními prostředky, jimiž žalobce prokazoval splnění kritérií udržitelnosti biopaliv podle zvláštního právního předpisu. Žalovaný popsal v odůvodnění Napadeného rozhodnutí úvahu, na základě nichž dospěl k závěru, že tyto doklady splnění kritérií udržitelnosti biopaliv prokazovat nemohou.
51. K odvolací námitce, kterou žalobce vytýkal Prvostupňovému rozhodnutí nepřezkoumatelnost a procesní pochybení správce daně v souvislosti s výpočtem pokuty, žalovaný zdůraznil, že z Hlášení o splnění povinnosti uvedení minimálního množství biopaliv do volného daňového oběhu pro dopravní účely podaného žalobcem dne 29. 1. 2013 za rok 2012, zaevidovaného pod čj. 23395/2013-510000-31 (dále jen „Hlášení“) vyplývalo, že žalobce v roce 2012 uvedl do volného daňového oběhu pro dopravní účely také čistou biosložku 100% FAME KN 3824 90 99 v množství celkem 5 253 446 litrů. Od tohoto množství však správce daně žalobci odečetl množství 2 295 613 litrů čisté biosložky, což je množství, které žalobce, jak vyplývá z devatenácti faktur zaúčtovaných v jeho účetnictví, nakoupil v měsících listopad a prosinec 2012 od společnosti B & B Bros. s.r.o., a které nesplňovalo kritéria udržitelnosti biopaliv stanovená zvláštním právním předpisem. Zbývající množství čisté biosložky, tj. 2 957 833 litrů správce daně žalobci uznal za oprávněně zahrnuté do Hlášení. Žalovaný popsal, že toto množství 2 957 833 litrů čisté biosložky poté správce daně odečetl od zákonem stanoveného podílu biopaliv (6%) v celkem žalobcem uvedeném množství pohonných hmot pro dopravní účely, tj. od hodnoty 5 214 739,02 litrů (což je 6% z celkového množství pohonných hmot – motorové nafty - uvedených žalobcem v roce 2012 do volného daňového oběhu, které činilo 86 912 317 litrů). Žalovaný doplnil, že ze zbývajících množství, tj. 2 256 906,02 litrů (dosaženo výpočtem: 5 214 739,02 litrů mínus 2 957 833 litrů se rovná 2 256 906,02) vypočetl správce

daně pokutu v celkové výši 90 276 241 Kč (vynásobením chybějícího množství biopaliv 2 256 906,02 litrů částkou 40 Kč - § 19 odst. 10 zákona o ochraně ovzduší).

52. K námitce poukazující na správcem daně uváděný odkaz na tabulku č. 7 pro výpočet výše pokuty za chybějící množství biopaliv žalovaný uvedl, že se nejedná o tabulku uvedenou ve zprávě o daňové kontrole, nýbrž o tabulku, která je dostupná veřejnosti na internetových stránkách Celní správy ČR v záložce „Daně“ v sekci „Biopaliva“ jako pomůcka pro daňové subjekty pro výpočet poplatku za neuvedená biopaliva pro dopravní účely.
53. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí přisvědčil žalobci v tom, že pro posouzení zákonnosti pokuty podle zákona o ochraně ovzduší není rozhodné, kdo je vlastníkem vybraných výrobků a vysvětlil, že otázka nabytí vlastnického práva žalobcem byla správcem daně ve zprávě o daňové kontrole zmíněna z důvodu vysvětlení způsobu obchodování s minerálními oleji mezi žalobcem a společností B & B Bros. s.r.o., který vyplýval z předložených smluv. Žalovaný zdůraznil, že zákon o ochraně ovzduší v § 19 odst. 1 definuje povinný subjekt, který má povinnost uvádět zákonem stanovené procento biopaliva v celkovém množství motorových benzínů a motorové nafty uváděných do volného daňového oběhu pro dopravní účely. Doplnil, že biopalivo určené k plnění povinností uvedených v § 19 odst. 1 a § 20 odst. 1 zákona o ochraně ovzduší musí splňovat kritéria udržitelnosti stanovená prováděcím právním předpisem, a to s účinností do 31. 10. 2012 nařízením vlády č. 446/2011 Sb., o kritériích udržitelnosti biopaliv, resp. s účinností od 1. 11. 2012 nařízením vlády 351/2012 Sb., o kritériích udržitelnosti biopaliv.
54. Ve zbývajících částech odůvodnění Napadeného rozhodnutí pak žalovaný rekapituloval závěry k otázce posouzení nároku žalobce na osvobození od spotřební daně z minerálních olejů v souvislosti s předmětnými 19 obchodními případy. Uvedl, že pro meritorní závěry stran absence nároku na osvobození od daně žalovaný považoval za podstatné, že v případě předmětných 19 dodávek minerálních olejů to byl právě dodavatel B & B Bros. s.r.o., kdo přijal (nakoupil) tyto minerální oleje za účelem jejich dalšího prodeje žalobci, s tím, že na uvedeném nemůže ničeho změnit ani skutečnost, že k převodu vlastnického práva podle smlouvy došlo přímo v okamžiku ukončení dopravy v režimu podmíněného osvobození od daně, resp. že tento dodavatel, který zvláštním povolením nedisponoval, tedy tyto minerální oleje fakticky nepřijal, neužíval ani neskladoval. Tyto nákupy pak podle žalovaného neprobíhaly ani v souladu s podmínkami povolení oprávněného příjemce podle § 22 zákona o spotřebních daních a podmínkami zvláštního povolení podle § 13 tohoto zákona. Žalovaný žalobci nepřisvědčil, že by se v případě předmětných obchodů mezi žalobcem a společností B & B Bros. s.r.o. jednalo toliko formální přeúčtování (fakturaci) bez vlivu na aplikaci spotřební daně.
55. Městský soud v Praze připomíná, že usnesením ze dne 19. 12. 2014, čj. 10 Af 89/2014 - 46, vyhověl žádosti žalobce a přiznal podané žalobě odkladný účinek.
56. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1, 2 s. ř. s.), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí.
57. Zdejší soud předem vlastního posouzení žalobních námitek zdůrazňuje, že žalobce formuloval žalobu až na relativně úzký okruh námitek shodně, jako žalobu, kterou ve věci vedené zdejším soudem pod sp. zn. 10 Af 88/2014 brojil proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 9. 2014, čj. 28801-5/2014-900000-302, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům správce daně ze dne 31. 3. 2014, čj. 48402/2014-510000-32.1 a čj. 48436/2014-510000-32.1. Uvedenými rozhodnutími přitom správce daně žalobci

doměřil na shodném skutkovém půdorysu spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období listopad a prosinec 2012, v celkové výši 25 136 930 Kč, zvýšenou o penále v celkové výši 5 027 387 Kč.

58. Jakkoli soud sdílí závěr žalovaného stran podobnosti skutkových východisek a souvislosti věcí vedených zdejším soudem pod sp. zn. 10 Af 88/2014 a pod sp. zn. 10 Af 89/2014 a respektuje v souladu s dispoziční zásadou ovládající soudní řízení správní oprávnění žalobce formulovat žalobní body způsobem, jaký uzná za vhodný, je zdejší soud na druhé straně povinen posoudit, které z žalobních námitek míří do předmětu nyní posuzované věci.
59. V daném konkrétním případě tedy soud musel s ohledem na to, že žalobce konstruoval své námitky obdobně jako ve věci, v níž však na odlišném právním půdorysu brojil proti doměření spotřební daně z minerálních olejů z titulu předmětných 19 obchodních případů za zdaňovací období listopad a prosinec 2012, zkoumat, kterými z žalobních bodů vznesených v části VI. podané žaloby žalobce skutečně materiálně brojí proti závěrům vysloveným žalovaným v Napadeném rozhodnutí, resp. správcem daně v Prvostupňovém rozhodnutí o uložení pokuty z nedodaného objemu biopaliv podle § 19 odst. 10 zákona o ochraně ovzduší. Předmětem rozhodování soudu v této věci totiž nemůže být posouzení těch z žalobních námitek, jejichž prostřednictvím žalobce ve skutečnosti (v důsledku jím zvolené konstrukce žalob podaných v souvisejících věcech) brojí proti závěrům vysloveným správcem daně a žalovaným na půdorysu doměření spotřební daně z minerálních olejů.
60. Se zřetelem k právě popsaným důvodům tak zdejší soud z podané žaloby zjistil, že proti Napadenému rozhodnutí, resp. Prvostupňovému rozhodnutí o uložení pokuty z nedodaného objemu biopaliv podle § 19 odst. 10 zákona o ochraně ovzduší žalobce ve skutečnosti brojí pouze dvěma konkrétními žalobními námitkami, a to námitkou zmatečnosti a nepřezkoumatelnosti Prvostupňového rozhodnutí z důvodu žalobcem tvrzených vad při zachycení výpočtu výše uložené pokuty, jež nebyly napraveny žalovaným, vznesenou v části VI.3 žaloby, a námitkou nezákonnosti Napadeného rozhodnutí z důvodu nesprávného posouzení otázky (ne)splnění kritérií udržitelnosti vznesenou v části IV.4 podané žaloby.
61. Městský soud v Praze ani při podrobném zkoumání dalších žalobních námitek vznesených v části VI.1 žaloby, části VI.2 žaloby a části VI.5 žaloby nezjistil, že by v jejich rámci žalobce podanými námitkami ve skutečnosti brojil proti závěrům týkajícím se předmětu nyní posuzované věci, tj. uložení pokuty z nedodaného objemu biopaliv založeného na závěru o nesplnění kritérií udržitelnosti biopaliv v objemu 2 295 613 litrů pořízeného žalobcem v 19 obchodních případech od společnosti B & B Bros. s.r.o. Uvedenými námitkami totiž, jak je zjevné i z jejich porovnání s námitkami vznesenými žalobcem v žalobě projednávané zdejším soudem ve věci sp. zn. 10 Af 88/2014, žalobce ve skutečnosti brojil proti závěrům správce daně a žalovaného k neuznání nároku na osvobození od spotřební daně, resp. proti závěrům správních orgánů k posouzení okamžiku, v němž žalobce měl od dodavatele nabýt vlastnické právo k předmětným minerálním olejům.
62. Sám žalobce ostatně v podané žalobě opakovaně (nejméně třikrát) zdůraznil, že posouzení otázky převodu vlastnického práva k minerálním olejům mezi dodavatelem B & B Bros. s.r.o. a žalobcem není pro účely posouzení splnění povinnosti podle § 19 odst. 1 a 2 zákona o ochraně ovzduší a tedy ani pro závěr o zákonnosti uložené pokuty jakkoliv rozhodné (srov. tvrzení na str. 7 žaloby, obdobně dvakrát i na str. 8 žaloby).

63. Důvodnost těchto námitek tedy soud v nyní posuzované věci s ohledem na vymezený předmět řízení a s ohledem na zásady ovládající soudní řízení správní posuzovat nemohl, neboť by z vymezeného rámce předmětu řízení nepřípustně vybočil.
64. Pro úplnost přitom zdejší soud podotýká, že pokud se žalobce na str. 15 v druhém odstavci žaloby omezil na kosmetickou změnu dikce námitek oproti žalobě podané ve věci sp. zn. 10 Af 88/2014 a konstatoval, že „*správce daně, ale i žalovaný uplatnili na správně zjištěný skutkový stav a pohyb předmětných minerálních olejů nesprávně svou právní domněnku, že pokud došlo k prodeji předmětných minerálních olejů, ke změně vlastnictví, nemohlo být naplněnou ustanovení § 19 zákona o ochraně ovzduší a tím došlo také k zániku možnosti uplatnit u předmětných minerálních olejů osvobození od spotřební daně, resp. nebylo možno uplatnit ono osvobození od spotřební daně tak, jak to žalobce učinil*“, je třeba doplnit, že správní orgány ve svých rozhodnutích žádný takový závěr nevyslovily. Právě naopak platí, že správní orgány shodně jako žalobce nepovažovaly otázku okamžiku převodu vlastnického práva k minerálním olejům pro účely uložení pokuty podle § 19 odst. 10 zákona o ochraně ovzduší za rozhodnou (srov. str. 12 druhý odstavec Napadeného rozhodnutí), resp. na posouzení této otázky nepostavily závěr o porušení § 19 odst. 1 a 2 zákona o ochraně ovzduší. Tento závěr totiž opřely výlučně o nedoložení splnění kritérií udržitelnosti biopaliv. Sám žalobce přitom v podané žalobě nejméně třikrát výslovně uvedl (str. 7, str. 11 a str. 17 podané žaloby), že nijak nezpochybňuje, že to byl právě on, kdo byl odpovědný za plnění povinnosti podle § 19 odst. 1 a 2 zákona o ochraně ovzduší.
65. Zdejší soud nicméně pro úplnost podotýká, že námitky vznesené žalobcem v části VI.1, VI.2 a VI.5 podané žaloby související s otázkou okamžiku přechodu vlastnického práva k minerálním olejům mezi společnost B & B Bros. s.r.o. a žalobcem byly posouzeny zdejším soudem ve věci projednávané Městským soudem v Praze pod sp. zn. 10 Af 88/2014 a nebyly shledány důvodnými. Pro větší stručnost proto soud na tomto místě na jejich posouzení v rozsudku ze dne 11. 4. 2018, sp. zn. 10 Af 88/2014 odkazuje.
66. S ohledem na právě uvedené závěry se tak zdejší soud nadále konkrétně zabýval toliko těmi námitkami, jimiž žalobce skutečně materiálně brojil proti závěrům vysloveným žalovaným v Napadeném rozhodnutí, resp. správcem daně v Prvostupňovém rozhodnutí o uložení pokuty z nedodaného objemu biopaliv podle § 19 odst. 10 zákona o ochraně ovzduší.

Právní rámec

67. Zdejší soud připomíná, že podle § 19 odst. 1 zákona o ochraně ovzduší v rozhodném znění platí, že „*osoba uvádějící motorové benziny nebo motorovou naftu do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky pro dopravní účely nebo osoba, která dodává na daňové území České republiky pro dopravní účely motorové benziny nebo motorovou naftu uvedené do volného daňového oběhu v jiném členském státě Evropské unie (dále jen „dodavatel pohonných hmot“), je povinna zajistit, aby v těchto pohonných hmotách, které uvádí do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky pro dopravní účely za kalendářní rok nebo které byly uvedeny do volného daňového oběhu v jiném členském státě Evropské unie a jsou dodávány na daňové území České republiky pro dopravní účely za kalendářní rok, bylo obsaženo i minimální množství biopaliva podle jiného právního předpisu upravujícího pohonné hmoty*
- a) *ve výši 4,1 % objemových z celkového množství motorových benzinů přimíchaných do motorových benzinů,*
- b) *ve výši 6,0 % objemových z celkového množství motorové nafty přimíchaných do motorové nafty*“.

68. Podle odst. 2 uvedeného ustanovení platí, že „povinnost podle odstavce 1 lze splnit i uvedením čistého biopaliva nebo směsného paliva podle jiného právního předpisu upravujícího pohonné hmoty¹⁵⁾ do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky pro dopravní účely nebo dodáním čistého biopaliva nebo směsného paliva, které bylo uvedeno do volného daňového oběhu v jiném členském státě Evropské unie, na daňové území České republiky pro dopravní účely v rozsahu podle odstavce 1“.
69. Z odst. 5 uvedeného ustanovení se podává, že „dodavatel pohonných hmot je povinen vést odděleně evidenci o množství přijatého a vyrobeného benzínu, motorové nafty a jednotlivých druhů biopaliv a směsných paliv a evidenci vyskladněných jednotlivých pohonných hmot s uvedením druhu a podílu biopaliv, které uvádí do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky pro dopravní účely nebo které byly uvedeny do volného daňového oběhu v jiném členském státě Evropské unie a jsou dodávány na daňové území České republiky pro dopravní účely. Tyto evidence je dodavatel pohonných hmot povinen uzavřít vždy k 31. prosinci příslušného kalendářního roku“.
70. Podle odst. 6 uvedeného ustanovení platí, že „pro účely splnění povinnosti uvedené v odstavci 1 jsou zohledňována pouze biopaliva, která splňují kritéria udržitelnosti stanovená prováděcím právním předpisem. Splnění těchto kritérií prokazuje dodavatel pohonných hmot předložením příslušných dokladů vydaných podle § 21; za nesprávnost údaje obsaženého v jemu předloženém dokladu nenese odpovědnost, pokud prokáže, že nebylo možno ji zjistit ani s vynaložením veškerého úsilí, které lze požadovat“.
71. Podle odst. 9 uvedeného ustanovení je „dodavatel pohonných hmot...povinen každoročně k 31. lednu podat místně příslušnému celnímu úřadu hlášení o splnění povinnosti uvedení minimálního množství biopaliv do volného daňového oběhu pro dopravní účely nebo o splnění povinnosti dodání minimálního množství biopaliv na daňové území České republiky pro dopravní účely v pohonných hmotách uvedených do volného daňového oběhu v jiném členském státě Evropské unie za uplynulý kalendářní rok (dále jen „hlášení“), obsahující identifikační údaje a údaje z evidencí podle odstavce 5. Hlášení se podává na tiskopisu vydaném Generálním ředitelstvím cel“.
72. Konečně podle odst. 10 uvedeného ustanovení platí, že „celní úřad uloží dodavateli pohonných hmot, který nesplní povinnost stanovenou v odstavci 1, pokutu z nedodaného objemu biopaliv. Výše pokuty z nedodaného objemu biopaliv se stanoví jako součin množství nedodaného biopaliva podle odstavce 1 v litrech a částky 40 Kč. Pokuta z nedodaného objemu biopaliv je splatná do 30 dnů od doručení rozhodnutí o uložení pokuty z nedodaného objemu biopaliv. Pokuta z nedodaného objemu biopaliv se spravuje podle daňového řádu a je příjmem státního rozpočtu“.
- K námitce zmatečnosti a nepřezkoumatelnosti Prvostupňového rozhodnutí pro tvrzené vady při zachycení výpočtu výše uložené pokuty**
73. Soud se nejprve v logice uspořádání žalobních bodů zabýval námitkou žalobce vznesenou v části VI.3 žaloby, kterou žalobce poukazoval na to, že Prvostupňové rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť z výroku ani z odůvodnění nemohl žalobce seznat, jak a z čeho mu byla výše pokuty stanovena, resp. vypočtena, s tím, že tato vada nebyla, resp. ani nemohla být odstraněna v odvolacím řízení.
74. Zdejší soud ze správního spisu zjistil, že správce daně v rámci daňové kontroly prověřoval vedle nároku na osvobození od spotřební daně mj. splnění podmínky kritérií udržitelnosti u vybraného výrobku, který žalobce v celkem 19 obchodních případech pořídil od společnosti B & B Bros. s.r.o. v množství celkem 2 295 613 litrů při 15 °C.

75. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole v tabulce na str. 17 zprávy o daňové kontrole zachytil údaje tvrzené žalobcem v podaném Hlášení za rok 2012, které skutečně odpovídají údajům uvedeným přímo žalobcem ve výše identifikovaném Hlášení, zaevidovaném správcem daně. Aniž by to správce daně ve zprávě o daňové kontrole explicitně zmínil, pro posuzovanou věc jsou relevantní údaje uvedené na řádcích, kde je ve sloupci pod označením „Kód“ uvedeno „2“.
76. Správce daně nicméně hned na následující str. 18 zprávy o daňové kontrole v tabulce uvedl údaje, které zařadil pod rubriku „*obstarané důkazní prostředky správcem daně – Hlášení 2011, 2012*“, jež se však od údajů vyplývajících z Hlášení zjevně liší a obsahově jim nekorespondují. I v tomto případě platí, že aniž by to správce daně ve zprávě o daňové kontrole explicitně zmínil, pro posuzovanou věc jsou relevantní údaje uvedené na řádcích, kde je ve sloupci s označením „Kód“ uvedeno „2“.
77. Správce daně přitom dále na str. 18 zprávy o daňové kontrole popsal, že „*údaje v evidenci dle §§ 37, 39 zákona o SPD neodpovídají údajům zapsaným odesílatelem v systému EMCS a údajům uvedeným v elektronickém průvodním dokladu. S ohledem na toto zjištění správce daně uvádí, že v rámci daňových tvrzení za jednotlivá zdaňovací období uváděl oprávněný příjemce také nesprávné údaje o druhu přijatého vybraného výrobku resp. položky výrobku pro daňová tvrzení, a jeho správné, skutečně odeslané množství, které zároveň odpovídá množství přijatému...*“. V dalším odstavci pak správce daně doplnil, že „*oprávněný příjemce při vyplňování Hlášení za rok 2011 a 2012 uváděl nepřesná čísla vybraných výrobků, přestože mu byla čísla vybraných výrobků známa z elektronických průvodních dokladů e-AD, které slouží také jako podklad k vyplňování daňového přiznání v předmětném zdaňovacím období. Touto chybou, která z pohledu daňové kontroly nemá ve výsledku podstatný vliv na výši poplatku / pokuty v hlášení v roce 2011 a 2012, částečně zneprůhlednil uvedená data... Správce daně kromě tiskopisů zveřejňuje také tabulku pro výpočet poplatků/pokuty za chybějící množství biosložky*“.
78. Ze zprávy o daňové kontrole dále plyne, že zatímco u ostatních druhů žalobcem přijatých vybraných výrobků, kde ve směsi byla obsažena biosložka, neměl správce daně pochybnosti o tom, že tato biosložka kritéria udržitelnosti splňuje, a proto množství biosložky obsažené ve směsi správce daně uznal za oprávněně zahrnuté do základu pro výpočet v Hlášení podle § 19 odst. 9 zákona o ochraně ovzduší, u minerálních olejů pořízených od společnosti B & B Bros. s.r.o. dospěl k jiným závěrům.
79. Ve vztahu k minerálním olejům pořízeným od tohoto dodavatele v předmětných 19 obchodních případech správce daně ve zprávě o daňové kontrole popsal, jak se vypořádal s žalobcem v rámci daňové kontroly předloženými certifikáty, jimiž žalobce ve vztahu k těmto vybraným výrobkům prokazoval splnění kritérií udržitelnosti biopaliv zahrnutých do Hlášení za rok 2012. Současně ve zprávě o daňové kontrole uvedl konkrétní důvody, pro které nepovažoval žalobcem předložené certifikáty za podklady, jimiž by bylo lze prokázat splnění kritérií udržitelnosti podle § 19 odst. 6 zákona o ochraně ovzduší.
80. Právě na závěru o neunesení důkazního břemene k prokázání splnění kritérií udržitelnosti podle § 19 odst. 6 zákona o ochraně ovzduší pak správce daně ve zprávě o daňové kontrole postavil závěr o odečtení 2 295 613 litrů při 15°C od celkového množství odvedeného biopaliva uvedeného v Hlášení za rok 2012 (srov. str. 29 a 30 zprávy o daňové kontrole) s tím, že dle tohoto zjištění správce daně vypočetl z tohoto rozdílu pokutu ve výši 90 276 241 Kč. Správce daně přitom na str. 30 zprávy o daňové kontrole doplnil, že při výpočtu vyšel z údajů uvedených v tabulce č. 5 na str. 17 - 18 této zprávy s tím, že při výpočtu použil „*tabulku č. 7 pro výpočet výše pokuty za chybějící množství biosložky z veřejně dostupného oficiálního serveru celní správy ČR*“.

81. Přímo v Prvostupňovém rozhodnutí pak správce daně výslovně zachytil provedený výpočet takto:

„Výpočet uložené pokuty:

Celkové množství pohonných hmot (motorové nafty) uvedených pro dopravní účely (v litrech) : 86.912.317

Celkové množství biopaliva uvedeného v pohonných hmotách (v litrech): 2.957.833

Zákonem stanovený podíl biopaliv uvedený v pohonných hmotách: 6,00 %

Zákonem stanovené množství biopaliv (v litrech): 5.214.739,02

Chybějící množství biopaliv (v litrech): - 2.256.906,02

Pokuta za 1 litr neuvedeného biopaliva (v Kč): 40 Kč

Pokuta celkem: 90.276.241 Kč^{}.*

82. Žalobce v odvolání namítal, že „porovnáním výrokové části Rozhodnutí o pokutě a ze Zprávy o kontrole ze dne 17. 3.2014 lze zjistit rozdíly ve výpočtu, resp. vyčíslení chybějícího množství biopaliv. Jak správce daně k výši chybějícího množství biopaliv systémově došel, je z Rozhodnutí o pokutě patrné, ale částky navzájem při vzájemném porovnání nekorespondují. (...) Kde je rozdíl a v čem, není ani z Rozhodnutí o pokutě a ani ze Zprávy o kontrole ze dne 17. 3.2014 patrné. Kde je tabulka č. 7, na kterou se správce daně odkazuje, není odvolateli známo. (...) Výroková část Rozhodnutí o pokutě je v této části nepřezkoumatelná. (...) Vzhledem k tomu, že výrok Rozhodnutí je rozporný, neboť důvody, resp. výpočty založené na skutkových zjištěních v odůvodnění nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné, či zcela absentují, má odvolatel za to, Rozhodnutí o pokutě je nezákonné rozhodnutí“.
83. Žalovaný posléze k této odvolací námitce žalobce uvedl, že z Hlášení za rok 2012 vyplývalo, že žalobce v roce 2012 uvedl do volného daňového oběhu pro dopravní účely také čistou biosložku 100% FAME KN 3824 90 99 v množství celkem 5 253 446 litrů. Od tohoto množství však správce daně žalobci odečetl množství 2 295 613 litrů čisté biosložky, což je množství, které žalobce, jak vyplývá z devatenácti faktur zaúčtovaných v jeho účetnictví, nakoupil v měsících listopad a prosinec 2012 od společnosti B & B Bros. s.r.o., a které nesplňovalo kritéria udržitelnosti biopaliv stanovená zvláštním právním předpisem. Žalovaný vysvětlil, že zbývajících množství čisté biosložky, tj. 2 957 833 litrů správce daně žalobci uznal za oprávněně zahrnuté do Hlášení. Žalovaný přitom v odůvodnění Napadeného rozhodnutí popsal, že toto množství 2 957 833 litrů čisté biosložky poté správce daně odečetl od zákonem stanoveného podílu biopaliv (6%) v celkem žalobcem uvedeném množství pohonných hmot pro dopravní účely, tj. od hodnoty 5 214 739,02 litrů (což je 6% z celkového množství pohonných hmot – motorové nafty - uvedených žalobcem v roce 2012 do volného daňového oběhu, které činilo 86 912 317 litrů). Žalovaný doplnil, že ze zbývajících množství, tj. 2 256 906,02 litrů (dosaženo výpočtem: 5 214 739,02 litrů mínus 2 957 833 litrů se rovná 2 256 906,02) vypočetl správce daně pokutu v celkové výši 90 276 241 Kč (vynásobením chybějícího množství biopaliv 2 256 906,02 litrů částkou 40 Kč - § 19 odst. 10 zákona o ochraně ovzduší). Ke správcem daně uvedenému odkazu na tabulku č. 7 uvedl, že se jedná o tabulku, která je dostupná veřejnosti na internetových stránkách Celní správy ČR v záložce „Daně“ v sekci „Biopaliva“ jako pomůcka pro daňové subjekty pro výpočet poplatku za neuvedená biopaliva pro dopravní účely.
84. Součástí správního spisu je mj. dokument označený jako „Správce daně – výpočet – hlášení 23012 IMM“ (dále jen „Výpočet správce daně“), z něhož je zjevné, že správce daně vycházel

pro účely výpočtu výše pokuty podle § 19 odst. 10 zákona o ochraně ovzduší z jiných údajů než těch, které žalobce uvedl v Hlášení.

85. Ve Výpočtu správce daně jsou na str. 1 a 2 reflektovány údaje uvedené v Hlášení. Na str. 3 a 4 Výpočtu správce daně, který byl podle všeho základem určení výše pokuty v Prvostupňovém rozhodnutí, však již správce daně vychází, aniž by byly důvody tohoto postupu z tohoto Výpočtu či ze zprávy o daňové kontrole zjevné, z jiných – upravených údajů.
86. Zdejší soud přitom pro relevanci ve vztahu k meritornímu posouzení věci poukazuje především na údaj na str. 3 v oddílu I., kde je na řádku č. 1a a ve sloupci č. 3 uveden údaj „47 764 636 litrů“, přičemž v tabulce na str. 18 na řádku č. 7 zprávy o daňové kontrole však správce daně uvedl, patrně v důsledku chyb v psaní, údaj „47 764 436“, tedy údaj nižší o 200 litrů, než údaj uvedený ve Výpočtu správce daně.
87. Správce daně přitom se zřetelem k upraveným údajům uvedeným na str. 3 Výpočtu správce daně, lišícím se od obsahu Hlášení, na str. 4 v oddílu II. v řádku „B“ uvádí:
 - (i.) jako „Celkové množství pohonných hmot uvedených pro dopravní účely“ údaj „86 912 317“ litrů
 - (ii.) jako „Množství biopaliva uvedeného v pohonných hmotách“ údaj 2 957 833 litrů
 - (iii.) jako „Zákonem stanovený podíl biopaliv uvedený v pohonných hmotách“ údaj 6,00%
 - (iv.) jako „Zákonem stanovené množství biopaliva“ údaj 5.214.739,02 litrů a konečně
 - (v.) jako „Nadměrné množství biopaliva (+) Chybějící množství biopaliva (-)“ údaj -2 256 906,02 litrů.
88. Shodné údaje pak správce daně uvedl i při výpočtu zachyceném v samotném Prvostupňovém rozhodnutí.
89. Z obsahu oddílu III. na str. 4 Výpočtu správce daně a z vlastního obsahu Prvostupňového rozhodnutí je pak zjevné, že správce daně vypočetl pokutu podle § 19 odst. 10 zákona o ochraně ovzduší jako součin hodnoty 2 256 906,02 a čísla 40, odpovídajícího výši pokuty za 1 litr neuvedeného biopaliva (v Kč). Celková výše pokuty tedy podle tohoto Výpočtu správce daně činila 90 276 241 Kč.
90. Zdejší soud je s ohledem na právě uvedené nucen žalobci přisvědčit, že ani ze zprávy o daňové kontrole, ani z výše citovaného obsahu Prvostupňového rozhodnutí nebyly pro žalobce seznatelné beze zbytku všechny údaje, na základě kterých správce daně stanovil výši pokuty v uvedené výši. Žalobce rovněž oprávněně namítal, že výpočtem za použití údajů uvedených ve zprávě o daňové kontrole nebylo možné dojít k výši pokuty uložené Prvostupňovým rozhodnutím. Jeho námitky tedy soud shledal důvodnými.
91. Soud s ohledem na výše rekapitulovaná zjištění vycházející z obsahu správního spisu zdůrazňuje, že správce daně pochybil, když v rozporu s poznámkou na str. 30 zprávy o daňové kontrole ve skutečnosti při výpočtu pokuty vyšel z údajů, které údajům v tabulce na str. 18 zprávy o daňové kontrole zcela neodpovídaly.
92. Jak bylo uvedeno výše, zatímco ve Výpočtu správce daně vyšel při určení celkového množství pohonných hmot uvedených pro dopravní účely správce daně z údaje 47 764 636 litrů (str. 3 oddíl I., řádek č. 1a, sloupec č. 3), ve zprávě o daňové kontrole v tabulce na str. 18 na řádku č. 7 zprávy o daňové kontrole správce daně patrně v důsledku chyb v psaní uvedl údaj „47 764 436“, tedy údaj nižší o 200 litrů, než údaj uvedený ve Výpočtu správce daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

93. Správce daně tedy pochybil, pokud na str. 30 zprávy o daňové kontrole, která v daném případě představuje v souladu s § 147 odst. 4 daňového řádu odůvodnění Prvostupňového rozhodnutí, uvedl, že při výpočtu vyšel z údajů uvedených v tabulce na str. 18 zprávy o daňové kontrole, přestože ve skutečnosti v jednom rozhodném parametru založil svůj výpočet na údaj, který se od údaje předestřenému žalobci lišil.
94. Uvedené pochybení přitom nemohl soud považovat za pouhou zřejmou chybu v psaní, jež neměla vliv na zákonnost Prvostupňového rozhodnutí, neboť v důsledku uvedeného pochybení neodpovídá parametr celkového množství pohonných hmot uvedených pro dopravní účely žalobcem v roce 2012 použitý v Prvostupňovém rozhodnutí a zohledněný při výpočtu pokuty údajům uvedeným ve zprávě o daňové kontrole, s nimiž byl žalobce seznámen, a na nichž správce daně podle výslovné poznámky v odůvodnění Prvostupňového rozhodnutí výrok rozhodnutí založil.
95. Pokud by totiž správce daně (jak tvrdil na str. 30 zprávy o daňové kontrole) vypočetl pokutu na základě údajů uvedených v tabulce na str. 18 zprávy, musel by nutně dospět u parametru celkového množství pohonných hmot uvedených pro dopravní účely žalobcem v roce 2012 k jinému (nižšímu) údaj, který by se pak nezbytně promítl i ve výši uložené pokuty.
96. Z uvedených důvodů byl tedy zdejší soud nucen uzavřít, že správce daně zatížil své rozhodnutí vadou, když je výrok Prvostupňového rozhodnutí a výpočet výše pokuty uvedený v tomto rozhodnutí v rozporu s jeho odůvodněním, za které je podle § 147 odst. 4 daňového řádu v daném případě nutno považovat právě zprávu o daňové kontrole.
97. Žalovaný měl tedy podle přesvědčení zdejšího soudu přisvědčit výše rekapitulované odvolací námitce žalobce a Prvostupňové rozhodnutí zrušit. Pokud tak neučinil, zatížil i on Napadené rozhodnutí vadou, pro kterou nemohlo v soudním přezkumu obstát.
98. Zdejší soud dále doplňuje, že zprávu o daňové kontrole nelze považovat za přezkoumatelné odůvodnění Prvostupňového rozhodnutí i z dalších důvodů.
99. Ze zprávy o daňové kontrole totiž není na první pohled zřejmé, u jakých konkrétních položek a na základě jakých konkrétních skutečností správce daně přistoupil pro potřeby stanovení výše pokuty ke korekci údajů uvedených žalobcem v podaném Hlášení. Za takové přezkoumatelné označení konkrétních skutečností a důvodů pak nelze v žádném ohledu považovat shora citovanou obecnou poznámku správce daně poukazující na nepřesnosti a nesprávnosti údajů uvedených žalobcem v Hlášení. Z tohoto paušalizujícího a čistě obecného vyjádření správce daně nelze seznat, jaké konkrétní údaje byly u jakých konkrétních položek nesprávné a za jakého důvodu tomu tak bylo.
100. Postup správce daně je v jisté míře seznatelný teprve z obsahu správního spisu, a to z výše zmíněného Výpočtu správce daně. Ani tam však nejsou zachyceny konkrétní důvody, pro které správce daně na str. 3 tohoto Výpočtu správce daně pracuje s jinými údaji, než údaji uvedenými žalobcem v Hlášení. Žalobci je třeba přisvědčit, že metoda korekce údajů uvedených žalobcem v Hlášení pro účely výpočtu pokuty měla být popsána ve zprávě o daňové kontrole, popř. alespoň v odůvodnění Prvostupňového rozhodnutí.
101. Lze tedy shrnout, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole, kterou je v souladu s dříve označeným ustanovením daňového řádu třeba považovat za odůvodnění Prvostupňového rozhodnutí, nepopsal a nekonkretizoval důvody, na základě kterých přistoupil pro účely výpočtu výše pokuty ke korekci údajů uvedených žalobcem v Hlášení. Správce daně přitom zatížil Prvostupňové rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti pro rozpor mezi výrokem a odůvodněním, když na str. 30 zprávy o daňové kontrole uvedl, že při výpočtu vyšel z údajů uvedených v tabulce na str. 18 zprávy o daňové kontrole, přestože ve

skutečnosti v jednom rozhodném parametru založil svůj výpočet na údajích, který se od údajů předestřené žalobci lišil. Se zřetelem ke shora popsaným důvodům přitom soud nemohl toto pochybení podřadit pod pouhou zřejmou chybu v psaní, jež neměla vliv na zákonnost Prvostupňového rozhodnutí, neboť v důsledku uvedeného pochybení neodpovídá jeden z výchozích parametrů pro výpočet výše pokuty, a to parametr celkového množství pohonných hmot uvedených pro dopravní účely žalobcem v roce 2012 použitý v Prvostupňovém rozhodnutí a zohledněný při výpočtu pokuty, údajům uvedeným ve zprávě o daňové kontrole, s nimiž byl žalobce seznámen.

102. Nezrušil-li žalovaný Prvostupňové rozhodnutí zatížené vadou nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost spočívající v rozporu mezi výrokem a odůvodněním, zatížil i on své rozhodnutí shodnou vadou. K otázce řetězení nepřezkoumatelných rozhodnutí lze pro větší stručnost odkázat na právní názor vyslovený v rozhodnutích Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2010, čj. 5 As 63/2009 - 81, ze dne 31. 3. 2010, čj. 8 Azs 2/2010 - 57, ze dne 13. 6. 2007, čj. 5 Afs 115/2006 - 91, či ze dne 8. 9. 2010, čj. 9 Afs 57/2010 - 139, a celé řadě dalších rozhodnutí tohoto soudu, který je třeba obdobně aplikovat i ve vztahu rozhodnutí odvolacího orgánu a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, jak plyne jednoznačně např. z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2008, čj. 2 As 16/2008 - 41.
103. Z uvedených důvodů tak Městskému soudu v Praze nezbylo než Napadené rozhodnutí i Prvostupňové rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

K námitce nezákonnosti Napadeného rozhodnutí z důvodu nesprávného posouzení otázky (ne)splnění kritérií udržitelnosti

104. Městský soud v Praze dále s ohledem na závěry ustálené rozhodovací praxe správních soudů zkoumal, zda při konstatování nepřezkoumatelnosti Napadeného rozhodnutí (a v části i Prvostupňového rozhodnutí) může přistoupit k přezkoumání Napadeného rozhodnutí i optikou dalších žalobci vznesených námitek.
105. Nejvyšší správní soud totiž v tomto směru vychází ze závěru, že jakkoli je nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí nutnou a dostatečnou podmínkou jeho zrušení krajským soudem, nezabývá to krajský soud vedle konstatování takového nepřezkoumatelnosti též povinností vypořádat se s (dalšími) žalobními námitkami či případně zabývat se jinými důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti, či jeho nicotností, a to v té míře, v jaké to obsah napadeného správního rozhodnutí umožňuje.
106. Jak přitom uvádí Nejvyšší správní soud, v řízení o žalobě proti rozhodnutí odvolacího orgánu se totiž může stát, že toto rozhodnutí bude ve vztahu k určitým skutkovým či právním otázkám nepřezkoumatelné, ať již pro nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů, avšak ve vztahu k jiným, na prvních z nich relativně nezávislým, požadavkům přezkoumatelnosti vyhoví. Může tomu být nejen tehdy, vztahuje-li se nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí toliko k některému z vícero jeho výroků, ale například i tehdy, je-li odůvodnění jednoho výroku nepřezkoumatelné toliko ve vztahu k určitým skutkovým či právním otázkám, výsledek jejichž posouzení sám o sobě neovlivňuje posouzení dalších skutkových či právních otázek, které byly rovněž pro rozhodnutí správního orgánu o věci podstatné (v podrobnostech srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006 - 74, č. 1566/2008 Sb. NSS).
107. Zdejší soud mohl s ohledem na popsaná východiska přistoupit k vypořádání relativně nezávislé žalobní námitky vznesené v části VI.4 žaloby, kde žalobce namítal, že vzhledem k

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

tomu, že uváděl do volného daňového oběhu čistá biopaliva v souladu s ustanovením § 19 odst. 2 zákona o ochraně ovzduší, nebylo nutné prokazovat splnění kritérií udržitelnosti tak, jak je to požadováno u pohonných hmot typu motorové benziny nebo motorové nafty s obsahem minimálního množství biopaliva podle ustanovení § 19 odst. 1 v návaznosti na § 19 odst. 6 a § 21 zákona o ochraně ovzduší.

108. Městský soud v Praze v tomto směru nemohl žalobci v jeho obecné námitce přisvědčit.
109. Zdejší soud zdůrazňuje, že ze skutečnosti, že povinnost podle § 19 odst. 1 zákona o ochraně ovzduší bylo lze podle odst. 2 tohoto ustanovení zákona o ochraně ovzduší v rozhodném znění splnit i postupem upraveným právě v odst. 2, tj. uvedením čistého biopaliva nebo směsného paliva do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky pro dopravní účely, nelze žalobcem formulovaný obecný závěr dovozovat. Tato skutečnost totiž ničeho nemění na tom, že postupem podle odst. 2 byla stále plněna povinnost uložená v § 19 odst. 1 zákona o ochraně ovzduší.
110. Platí-li tedy podle § 19 odst. 6 věty první zákona o ochraně ovzduší, že pro účely splnění povinnosti uvedené v odstavci 1 jsou zohledňována pouze biopaliva, která splňují kritéria udržitelnosti stanovená prováděcím právním předpisem, považuje zdejší soud za samozřejmé, že i na tento alternativní způsob plnění povinnosti uložené v § 19 odst. 1 tohoto zákona je třeba klást obdobné nároky.
111. Představovalo-li tedy v rozhodném období uvádění čistého biopaliva nebo směsného paliva do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky pro dopravní účely přípustný alternativní způsob plnění povinnosti uložené v § 19 odst. 1 zákona o ochraně ovzduší, pak nelze s ohledem na jednoznačnou dikci § 19 odst. 6 tohoto zákona z ničeho dovodit, že při jiném alternativním způsobu plnění povinnosti podle § 19 odst. 1 tohoto zákona (postupem podle odst. 2) bylo lze přihlédnout i k takovým palivům, která kritéria udržitelnosti nesplňují.
112. Zdejší soud nad rámec uvedeného doplňuje, že žalobce si byl ostatně této okolnosti podle přesvědčení zdejšího soudu dobře vědom a proto se již v průběhu daňového řízení, a to i v řízení o odvolání proti Prvostupňovému rozhodnutí, pokoušel doložit správci daně a posléze žalovanému prostřednictvím celé řady podkladů naplnění podmínky v § 19 odst. 6 zákona, tj. splnění kritérií udržitelnosti k minerálním olejům pořízeným od dodavatele B & B Bros. s.r.o.
113. Zdejší soud nad rámec výše uvedeného pro úplnost podotýká, že předložil-li žalobce při podání žaloby „z opatrnosti“ (jak žalobce uvedl) další (jiné) certifikáty, kterými prokazoval splnění požadovaných kritérií podle zákona o ochraně ovzduší ve fázi soudního řízení správního o žalobě proti Napadenému rozhodnutí, nikterak se nevypořádal se závěry správce daně a žalovaného vyslovenými ve zprávě o daňové kontrole a především v odůvodnění Napadeného rozhodnutí, kde žalovaný konkrétně popisoval důvody, pro které žalobcem v průběhu daňového řízení předložené certifikáty nebyly způsobilé doložit splnění kritérií udržitelnosti biopaliv ve smyslu § 19 odst. 6 zákona o ochraně ovzduší.
114. Žalobce žádný z těchto konkrétních důvodů uvedených správcem daně a žalovaným nenapadl ani nikterak nezpochybnil. V podané žalobě ani netvrdil, že by byly tyto závěry vyslovené správními orgány k předloženým certifikátům nesprávné, natož aby pro takový závěr uvedl jakékoli konkrétní okolnosti.
115. Zdejší soud zdůrazňuje, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. je postaveno na zásadě, že je to žalobce, kdo s ohledem na dispoziční zásadu přísně ovládající tento typ soudního řízení správnímu soudu předestírá konkrétní důvody, pro které považuje žalobou napadené rozhodnutí za nezákonné. Obsah a kvalita žaloby v

zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Není přitom úlohou soudu, aby za žalobce žalobní argumentaci dotvářel.

116. Za situace, kdy žalobce proti skutkovým a navazujícím právním závěrům vysloveným v rámci posuzování otázky splnění kritérií udržitelnosti správními orgány nikterak nebrojil, nemohl soud k posuzování této otázky přistoupit.
117. Shora popsané závěry je pak třeba plně vztáhnout i na čestné prohlášení předložené žalobcem při jednání 11. 4. 2018. Městský soud v Praze nicméně v tomto směru doplňuje, že bude-li žalobce s ohledem na procesní vyústění těmito podklady k prokazování kritérií udržitelnosti biopaliv argumentovat v dalším průběhu řízení, bude na správních orgánech, aby se k nim před případným vydáním nového meritorního rozhodnutí zabývaly a vyslovily k nim konkrétní skutkové závěry.
118. Na základě všech shora uvedených skutečností soud Napadené rozhodnutí žalovaného i Prvostupňové rozhodnutí správce daně pro nepřezkoumatelnost podle ust. § 76 odst. 1 ve spojení s § 78 odst. 1 a odst. 3 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení zohlední správní orgány při rozhodování o pokutě z nedodaného objemu biopaliv podle § 19 odst. 10 zákona o ochraně ovzduší závěry vyslovené výše v bodech 90 – 101 tohoto rozsudku, podle kterých správce daně jednak v Prvostupňovém rozhodnutí nepopsal a nekonkretizoval důvody, na základě kterých přistoupil pro účely výpočtu výše pokuty ke korekci údajů uvedených žalobcem v Hlášení, a současně zatížil Prvostupňové rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti pro rozpor mezi výrokem a odůvodněním, když na str. 30 zprávy o daňové kontrole uvedl, že při výpočtu vyšel z údajů uvedených v tabulce na str. 18 zprávy o daňové kontrole, přestože ve skutečnosti v jednom rozhodném parametru založil svůj výpočet na údaj, který se od údaje předestřenému žalobci lišil. Toto pochybení přitom mělo vliv na zákonnost Prvostupňového rozhodnutí, neboť v důsledku uvedeného pochybení neodpovídal jeden z výchozích parametrů pro výpočet výše pokuty, a to parametr celkového množství pohonných hmot uvedených pro dopravní účely žalobcem v roce 2012 použitý v Prvostupňovém rozhodnutí a zohledněný při výpočtu pokuty, údajům uvedeným ve zprávě o daňové kontrole, s nimiž byl žalobce seznámen. V dalším řízení tedy správní orgány odstraní tyto vytýkané vady a pokud v dalším řízení znovu rozhodnou o uložení pokuty podle § 19 odst. 10 zákona o ochraně ovzduší, zachytí v odůvodnění rozhodnutí přezkoumatelným způsobem výpočet výše ukládané pokuty se zřetelem k východiskům popsaným v bodech 90 – 101 tohoto rozsudku.
119. Právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný v dalším řízení vázán (ust. § 78 odst. 5 s. ř. s.).
120. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl ve věci úspěch, proto mu soud přiznal náhradu nákladů řízení. Tu představuje zaplacený soudní poplatek ve výši celkem 4 000 Kč (3000 Kč za podání žaloby a 1 000 Kč za podání návrhu na přiznání odkladného účinku), náklady za zastoupení advokátem za 2 úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí věci a sepsání žaloby) a 2 režijní paušály po 300 Kč, celkem tedy 6 800 Kč podle ust. § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů a 21% DPH ve výši 1 428 Kč. Celková výše přiznaných nákladů tak činí 12 228 Kč.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

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 nejbližze 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.

V Praze dne 11. 4. 2018

JUDr. Ing. Viera Horčicová, v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.