



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudkyň Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., ve věci žalobce **Real Globe Petrol s.r.o.**, se sídlem Orlovská 791/40, Ostrava-Heřmanice, zastoupeného JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 7. 2013, č. j. 24138-8/2013-900000-302, ve věci zajištění daně,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 31. 7. 2013, č. j. 24138-8/2013-900000-302, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 12.228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Alfréda Šrámka, advokáta se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou k soudu v zákonné lhůtě domáhá přezkoumání a zrušení ve výroku onačeného rozhodnutí, jímž žalovaný změnil rozhodnutí Celního

úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 3. 2013, č. j. 321-13/2013-570000-11.

Žalobce je držitelem povolení k opakovanému přijímání vybraných výrobků (minerálních olejů) z jiných členských států EU v režimu podmíněného osvobození od daně (tzv. oprávněný příjemce) dle § 22 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSD“). Dne 18. 3. 2013 žalobce požádal správce daně o navýšení objemu pro opakované přijímání, a to konkrétně pro vybraný výrobek „nafta motorová“ o 81,6 mil. litrů, z původního množství 20,6 mil. litrů stanovených povolením ze dne 26. 2. 2013. Dále podáním ze dne 20. 3. 2013 žádost doplnil tak, že žádá o navýšení objemu u daného výrobku o dalších 40 mil. litrů, a podáním ze dne 25. 3. 2013 požádal o navýšení o dalších 32 mil. litrů u nafty, tj. na celkový předpokládaný roční objem 174,2 mil. litrů, a dále také o navýšení o 12,6 mil. litrů pro vybraný výrobek „bezolovnatý benzín“.

Správce daně v reakci na podané žádosti určil rozhodnutím ze dne 26. 3. 2013 žalobci s odkazem na § 22 odst. 9 a § 21 ZSD zajištění daně ve výši 399.595.920 Kč, splatné do 15 dnů, a poučil žalobce o možnosti odnětí povolení dle § 22 odst. 19 písm. c) ZSD v případě, že žalobce zajištění daně nedoplatí. K odvolání žalobce žalovaný rozhodnutí celního úřadu změnil tak, že částku zajištění daně navýšil na 402.464.999 Kč z důvodu použití odlišné metody výpočtu.

Žalobce požadoval zrušení rozhodnutí správních orgánů obou stupňů. Namítal, že výše zajištění daně nebyla stanovena ani jedním z celních orgánů v souladu se zákonem, neboť:

- 1) se dle § 22 odst. 9 ZSD pro stanovení zajištění daně pro oprávněného příjemce použije obdobně § 21 ZSD platný pro držitele povolení k provozování daňového skladu. S ohledem na skutečnost, že žalobce byl oprávněným příjemcem, který uskutečňuje činnost více než jeden běžný rok, měla být výše zajištění určena dle § 21 odst. 7 písm. c) ZSD, tj. v zásadě jako 1/12 zjištěné daňové povinnosti v kalendářním roce bezprostředně předcházejícím zdaňovacímu období, ve kterém je požadováno nově stanovené zajištění daně. Zásadní je tedy jistit relevantní výši daňové povinnosti, jakožto základu, z něž se předmětná 1/12 vypočte. Do tohoto základu však nelze zahrnovat výši daně, která by mohla vzniknout přijetím vybraných výrobků uvedených dle údajů v systému EMCS do režimu dopravy s podmíněným osvobozením od daně, avšak doposud oprávněným příjemcem nepřijatých, tj. přepravy na cestě a v budoucnu předpokládané přepravy, neboť se vychází z daňových povinností z předešlého období. Vyšší zajištění, daně, tj. na celou předpokládanou daňovou povinnost, lze požadovat jen u nového oprávněného příjemce;
- 2) nebylo respektováno ustanovení § 58 odst. 1 ZSD, omezující maximální výši zajištění daně složením hotovosti částkou 100 mil. Kč. Bez ohledu na zrušení § 21 odst. 17 ZSDP, i nadále zůstal zachován obecný odkaz § 21 odst. 7 na § 58 ZSD, který měl být tudíž aplikován. Na této skutečnosti nic nemění fakt, že žalobce sám z opatrnosti postupně nad rámec zákona navyšoval zajištění daně dle výše skutečné daňové povinnosti, a to až na částku 383.493.840 Kč;
- 3) nebyly splněny podmínky pro postup dle § 20b ZSD, neboť nehrozilo prodlení se zaplacením daňové povinnosti. Shledal-li tudíž správce daně zajištění daně nedostatečným, měl dozajištění požadovat vydáním odůvodněného zajišťovacího příkazu v souladu s § 167 až 169 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d.ř.“).

Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Uvedl, že žalobní body jsou v zásadě shodné s námitkami, které žalobce vznesl již v rámci odvolání a s nimiž se žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádal. Řízení o stanovení výše zajištění daně není jen administrativním postupem správce daně bez možnosti správní úvahy, jak se mylně domnívá žalobce. Dle žalovaného je třeba akcentovat účel zajištění daně, jakožto specifický nástroj, který primárně slouží ke krytí rizik spojených s výrobou, zpracováním a držením výrobků podléhajících spotřební dani, přičemž funkce uhrazovací je teprve sekundární. Specifikum zajištění daně dle § 21 a násl. ZSD je dáno typem komodit zatížených vysokou spotřební daní a existencí režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Vzhledem k tomu, že lhůta splatnosti daně je delší než lhůta pro podání daňového přiznání, je reálné nebezpečí, že v případě, kdy nebude spotřební daň řádně a včas uhrazena, nebudou již vybrané výrobky v držení dotčeného plátce. Zajištění daně v takových případech alespoň částečně eliminuje hrozbu zneužití těchto výrobků a podvodů s nimi. Proto žalovaný nevycházel při stanovení výše zajištění z údajů za bezprostředně předcházející rok, nýbrž z reálného skokového nárůstu přijímaných vybraných výrobků, které žalobce sám deklaroval. Pokud by v případě diametrálního nárůstu přijímaných vybraných výrobků bylo rozhodováno na základě nízkých objemů z předchozího období, byla by funkce zajištění zcela zastřena a potlačena. Výše zajištění proto odpovídá 1/12 objemu přijímaných vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně podle skutečného chování žalobce. K požadavku žalobce na aplikaci § 58 ZDP žalovaný uvedl, že s účinností od 1. 1. 2013 došlo ke zrušení § 21 odst. 17 ZSD, přičemž účelem této úpravy bylo právě zabránění nesprávného aplikování ustanovení zvláštní části týkající se pouze provozovatelů daňových skladů i na oprávněného příjemce pro opakované přijímání vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně.

Při jednání soudu dne 12. 11. 2015 žalobce dále poukázal na skutečnost, že horní limit zajištění ve výši 100 mil. Kč byl v § 58 ZSD obsažen až do konce roku 2014, kdy byl navýšen na 1,5 mld. Kč. Je tudíž lichá argumentace žalovaného, že se stal § 58 ZSD zrušením § 21 odst. 17 ZSD neaplikovatelným.

Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)] napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s.ř.s.).

Z obsahu rozhodnutí správního orgánu I. stupně ze dne 26. 3. 2013 soud zjistil, že správce daně k výpočtu výše zajištění daně vyšel jak z údajů tvrzených samotným žalobcem, tak z dalších podkladů, které správce daně opatřil. Za zásadní přitom považoval období od 14. 3. 2013 do 22. 3. 2013, v němž žalobce ohlašoval postupně nárůst předpokládaného ročního objemu přijímaných vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně. Správce daně uvedl, že v období od 14. 3. 2013 do 22. 3. 2013 bylo žalobcem přijato celkem 340 přeprav minerálních olejů, což odpovídá daňové povinnosti 119.698.257 Kč, a dále bylo v období od 14. 3. 2013 až do 25. 3. 2013 pro žalobce zahájeno a dosud nepřijato dalších 111 přeprav vybraných výrobků, z nichž činí předpokládaná výše daně 39.082.458 Kč. Poté správce daně s odkazem na § 22 odst. 9 ZSD určil: 1) průměrnou denní výši daně u fakticky přijatých zásilek minerálních olejů částkou 14.962.282,13 Kč (tj. 119.698.257 Kč/8 dnů), 2) průměrnou denní výši daně u přijatých doprav za celkové období faktického přijímání částkou 11.969.825,70 Kč (tj. 119.698.257

Kč/10 dnů), a dále 3) průměrnou denní výši daně u dosud nepřijatých doprav na cestě od posledního přijímání přeprav (23. 3. 2013) do data stanovení daně (25. 3. 2012) částkou 13.027.486 Kč (tj. 39.082.458 Kč/3 dny). Dále uvedl, že výpočtem průměru uvedených 3 denních ukazatelů dospěl k částce 13.319.864 Kč, jakožto průměrné výši daňové povinnosti připadající na jeden den. Tuto částku poté vynásobil 30, aby získal daňovou povinnost odpovídající zdaňovacímu období jednoho kalendářního měsíce, tj. 1/12 běžného kalendářního roku, jak vyžaduje přiměřené užití § 21 ZSD. Proto činí výsledná částka zajištění 399.595.920 Kč (tj. 30 x 13.319.864 Kč).

Žalobce v odvolání uvedl, že v období od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 činila jeho celková daňová povinnost 280.398.029 Kč, z čehož 1/12 činí 23.366.502 Kč. Dále uvedl, že v období od listopadu 2012 do února 2013 u něj došlo k výpadku, takže v lednu a únoru 2013 podával nulová daňová přiznání, což je skutečnost celnímu úřadu ve všech souvislostech známá. Dále namítl, že ani z původního povolení oprávněného příjemce mu nebylo jasné seznatelné, jaká metoda byla použita k určení výše zajištění daně dle § 21 odst. 8 ZSD, přičemž činila 59.476.500 Kč. V každém případě změna v předpokládaném objemu vybraných výrobků z žalobce nečiní nového oprávněného příjemce, tudíž nemůže být k novému zajištění daně použit § 21 odst. 8 ZSD, nýbrž musí být postupováno dle § 21 odst. 7 ZSD, tudíž při presumpci daňové povinnosti 399.595.920 Kč měla být jako částka zajištění stanovena 1/12 této sumy, tj. 33.299.666 Kč. Dále žalobce v odvolání zdůraznil odkaz úvodní věty § 21 odst. 7 ZSD na § 58 ZSD upravující maximální limit zajištění daně z minerálních olejů částkou 100 mil. Kč. Dle žalobce se, s ohledem na paušální odkaz § 22 odst. 9 ZSD, vztahuje úvodní věta § 21 odst. 8 ZSD nejen na provozovatele daňového skladu, nýbrž i na oprávněného příjemce. Vyloučit oprávněné příjemce z aplikace uvedeného ustanovení nelze žádnou formou výkladu, a to ani výkladu teleologického, na nějž se odvolává správce daně, neboť tvrzení celního úřadu o účelu právní úpravy spočívajícím v ochraně zájmů státu při výběru spotřebních daní nemá oporu v zákoně samotném ani v logických požadavcích na ochranu zájmů státu ve věci daňových úniků na spotřebních daních, když rizika finančních ztrát u provozovatelů daňových skladů, kteří zajišťují daň složením hotovosti dle § 58 odst. 1 ZSD, jsou mnohdy i násobně vyšší. Požadavky celního úřadu na navýšení zajištění nad částku 100 mil. Kč jsou tudíž nezákonné.

Ze sdělení žalobce celnímu úřadu ze dne 10.4.2013 soud zjistil, že žalobce požádal o strpení s úhradou zbytku dosud neuhrazeného zajištění daně ve výši 15.755.427 Kč z celkově stanovených 399.595.920 Kč, přičemž uvedl, že v březnu 2013 mu reálně vznikla povinnost k odvodu spotřební daně z minerálních olejů ve výši 200.978.493 a za období od 1. 4. 2013 do 10. 4. 2013 činí daňová povinnost 76.632.606 Kč.

Žalovaný napadeným rozhodnutím, jak je uvedeno shora, změnil rozhodnutí celního úřadu v neprospěch žalobce, neboť zajištění daně navýšil. V odůvodnění rozhodnutí žalovaný uvedl, že na základě zhodnocení chování žalobce ve vztahu k oznamování změn v množství přijímaných vybraných výrobků dospěl k závěru, že skutečná výše přijatých vybraných výrobků bude mnohem vyšší, než žalobce oznámil ve dnech 18. - 25. 3. 2013. Tomuto závěru dle názoru žalovaného nasvědčuje množství, které žalobce přijal, resp. hodlal přijmout v období od 14. do 25. 3. 2013. Žalobce dle názoru žalovaného musel dopředu vědět a mít nasmlouván odběr, přesto zcela účelově oznamoval taková navýšení objemů

přijímaných vybraných výrobků, jaká dosavadní realitě přijímání zcela zjevně neodpovídají. Z chování žalobce je tedy zcela zřejmá snaha dosáhnout stanovení pokud možno co nejnižšího zajištění daně. Proto žalovaný zdůraznil nutnost zohlednit všechny, tj. jak 340 ukončených, tak 111 neukončených doprav vybraných výrobků, aby bylo možné dospět k hodnotám, které odpovídají realitě. Konečný výpočet poté žalovaný provedl tak, že částku 158.780.715 Kč (tj. součet daňové povinnosti za ukončené dopravy – 119.698.257, a daňové povinnosti za neukončené dopravy – 39.082.458 Kč) vydělil 12 dny (tj. 14. - 25. 3. 2013), čímž získal průměrnou denní daňovou povinnost ve výši 13.231.726 Kč. Tato částka poté vynásobena 365, a následně vydělena 12, činí 1/12 celkové daňové povinnosti, tj. 402.464.999 Kč. Žalovaný proto označil tvrzení žalobce, uvedené v podání ze dne 25. 3. 2013, o tom, že 1/12 z předpokládané roční daňové povinnosti bude činit 213.114.000 Kč, za zjevně neodpovídající realitě, když jen za období od 14. 3. do 25. 3. 2013 by celková daňová povinnost odpovídala částce 158.780.715 Kč. Žalovaný proto tvrzení žalobce neuvěřil a musel vyjít z jeho skutečného chování po dobu 12 dnů, které vzal za základ pro stanovení výše ročního množství přijímaných vybraných výrobků, a tím i pro výši zajištění daně. Na základě skutečného chování žalobce v průběhu popsanych 12 dnů provedl žalovaný simulaci výše jeho daňové povinnosti za celý rok a z této očekávané daňové povinnosti určil v souladu s § 21 odst. 7 ZSD její 1/12, neboť této výši musí zajištění daně vždy odpovídat. Ostatně je dle žalovaného povinností samotného daňového subjektu dle § 21 odst. 9 ZSD neustále sledovat výši zajištění daně a udržovat ji ve výši 1/12 předpokládané daňové povinnosti. Proti námitce nedodržení maximálního limitu zajištění daně poskytnuté v hotovosti žalovaný argumentoval důvodovou zprávou k zákonu č. 407/2012 Sb., jímž byl novelizován ZSD, tudíž je nezbytné vykládat § 21 odst. 7 ZSD tak, že se v jeho návětí obsažený odkaz na § 58 a § 77 ZSD aplikuje toliko na provozovatele daňového skladu, nikoli i oprávněné příjemce, u nichž je akcentován požadavek, aby výše zajištění daně vždy odpovídala 1/12 skutečné daňové povinnosti. V závěru žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že postup dle § 167 - § 169 d.ř., tj. vydání zajišťovacího příkazu, by byl zřejmě na místě až poté, kdyby očekávaná daňová povinnost za příslušné zdaňovací období podle objemu doprav vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně byla vyšší než poskytnuté zajištění daně. Správce daně tudíž postupoval správně, pokud v návaznosti na oznámení odvolatele, které mělo mít za následek změnu stávajícího povolení, pokud se jedná o množství přijímaných výrobků, stanovil žalobci podle skutečných ukazatelů, které u něj nastaly, zajištění daně bez toho, aby vydával zajišťovací příkaz na dosud nestanovenou daň, resp. postupoval dle § 20b ZSD.

Podle § 21 odst. 7 ZSD ve znění účinném do 30. 11. 2013, tj. dle právního stavu účinného v době rozhodování správních orgánů, musí pro každý daňový sklad zajištění daně odpovídat, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 58 a 77),

- a) výši daně, která připadá na vybrané výrobky, u nichž provozovatel daňového skladu předpokládá, že bude zahájena jejich doprava ve zdaňovacím období, ve kterém se zajištění daně poskytuje; minimální výše zajištění daně však musí odpovídat jedné dvanáctině výše daně, která připadala na vybrané výrobky, u nichž provozovatel daňového skladu zahájil dopravu v běžném roce bezprostředně předcházejícím zdaňovacímu období, ve kterém se zajištění daně poskytuje,
- b) jedné dvanáctině výše daňové povinnosti, která provozovateli daňového skladu vznikla podle § 8 při výrobě vybraných výrobků v běžném roce bezprostředně

- předcházejícím zdaňovacím období, ve kterém se zajištění daně poskytuje; to se týká jen těch vybraných výrobků, které jsou v tomto zdaňovacím období umístěny v daňovém skladu v režimu podmíněného osvobození od daně a u nichž daň již není zajištěna podle písmene a),
- c) jedné dvanáctině výše daně, která připadá na vybrané výrobky přijaté provozovatelem daňového skladu v běžném roce bezprostředně předcházejícím zdaňovacím období, ve kterém se zajištění daně poskytuje; to se týká jen těch vybraných výrobků, které jsou v tomto zdaňovacím období umístěny v daňovém skladu v režimu podmíněného osvobození od daně a u nichž daň již není zajištěna podle písmene a) nebo b).

Podle odst. 8 téhož ustanovení v případě nově založeného daňového skladu musí zajištění daně odpovídat očekávané daňové povinnosti nebo výši daně podle odstavce 7 za jednu dvanáctinu běžného roku bezprostředně následujícího po zdaňovacím období, ve kterém byl daňový sklad založen. Za den založení daňového skladu se považuje den, kdy povolení k provozování daňového skladu nabylo právní moci.

Podle odst. 9 téhož ustanovení provozovatel daňového skladu je povinen průběžně sledovat výši zajištění daně a předávat správci daně podle jeho požadavků evidenční údaje vztahující se k daňové povinnosti, která vznikla při výrobě vybraných výrobků.

Podle odst. 10 téhož ustanovení provozovatel daňového skladu je povinen sledovat výši zajištění daně. Pokud součet skutečné výše daňové povinnosti a výše daně podle odstavce 7 za tři po sobě jdoucí zdaňovací období je vyšší než součet tří dvanáctin výše daňové povinnosti, která vznikla při výrobě vybraných výrobků v běžném roce, a tří dvanáctin výše daně, která připadá na vybrané výrobky přijaté provozovatelem daňového skladu v běžném roce, je provozovatel daňového skladu povinen zvýšit zajištění daně ve lhůtě 10 dní ode dne zjištění rozdílu. To neplatí v případech, kdy bylo podle odstavce 12 povoleno snížení výše zajištění daně nebo od zajištění daně bylo upuštěno.

Podle § 22 odst. 1 ZSD oprávněný příjemce může vybrané výrobky opakovaně přijímat v režimu podmíněného osvobození od daně jen na základě povolení vydaného na návrh správcem daně.

Podle odst. 2 písm. b) téhož ustanovení v návrhu na vydání povolení musí být uveden předpokládaný roční objem vybraných výrobků přijímaných v režimu podmíněného osvobození od daně.

Podle odst. 9 téhož ustanovení správce daně stanoví výši zajištění daně a vydá povolení opakovaně přijímat vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně, zajistí-li navrhovatel daň. Ve věci zajištění daně platí ustanovení § 21 obdobně.

Podle odst. 16 téhož ustanovení dojde-li ke změně sídla nebo místa pobytu oprávněného příjemce podle odstavce 2 písm. a) a údajů podle odstavce 2 písm. b), správce daně rozhodne o změně původního povolení. Pokud skutečný objem vybraných výrobků přijímaných v režimu podmíněného osvobození od daně přesáhne předpokládaný roční objem vybraných výrobků podle odstavce 2 písm. b),

může správce daně stanovit v povolení další podmínky pro zabezpečení vybraných výrobků nebo uložit opatření potřebná k zabránění jejich neoprávněného použití.

Podle § 58 odst. 1 ZSD celkové zajištění daně za jeden daňový sklad činí nejvýše 100 000 000 Kč, jestliže provozovatel daňového skladu poskytne zajištění daně složením nebo převodem finančních prostředků na depozitní účet pro zajištění daně zřízený správcem daně.

Krajský soud předně uvádí, že se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že v posuzované věci nebylo na místě vydávat zajišťovací příkaz dle § 167 - § 169 d. ř., a to s ohledem na skutečnost, že podmínkou pro vydání zajišťovacího příkazu je existence odůvodněné obavy, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti, nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná. Zajišťovací příkaz dle § 167 - § 169 d. ř. tedy dopadá na typově odlišné situace, než jaká nastala v posuzované věci, neboť správce daně nestanovoval nově výši zajištění daně pro existenci důvodné obavy, že dosud nestanovená daň nebude uhrazena, nýbrž v reakci na žádost žalobce o povolení výrazného navýšení množství přijímaných vybraných výrobků, tj. z důvodu, aby výše zajištění spotřební daně odpovídala zákonným požadavkům § 22 odst. 9 a § 21 odst. 7 ZSD. Na rozdíl od institutu zajišťovacího příkazu mělo rozhodnutí správce daně ryze preventivní povahu. S ohledem na dikci shora citovaného § 22 odst. 9 ZSD správce daně postupoval v souladu se zákonem, pokud před vydáním samotného rozhodnutí o změně povolení opakovaně přijímat vybrané výrobky určil nově výši zajištění daně a vyčkal, než žalobce daň zajistí. V podrobnostech krajský soud odkazuje též na argumentaci žalovaného uvedenou na str. 12 napadeného rozhodnutí.

Dále krajský soud souhlasí se závěrem žalovaného, že na oprávněného příjemce pro opakované přijímání vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně se ve vztahu k zajištění daně nevztahují veškerá ustanovení platná pro provozovatele daňového skladu. Konkrétně se jedná o § 58 ZSD, jehož aplikace se žalobce dožaduje s odkazem na § 22 odst. 9 ZSD, který ve věci zajištění daně příkazuje použít ustanovení § 21 obdobně.

Krajský soud nezastírá, že správnost výkladu návětí § 21 odst. 7 ZSD ve spojení s odkazem v § 22 odst. 9 ZSD nemusí být zřejmá na první pohled. Je tomu tak zejména pro řetězení zákonných odkazů a pro imperativ toliko „obdobně“ aplikace § 21 pro zajištění daně u oprávněného příjemce. Krajský soud má však za to, že samotná dikce § 58 umožňuje dospět k závěru, který zastává doktrína, a který posléze vyjádřil i zákonodárce v níže citované důvodové zprávě. Konkrétně soud shledává oporu svého závěru ve výslovném zdůraznění skutečnosti, že maximální výše zajištění spotřební daně z minerálních olejů při složení nebo převodu finančních prostředků na depozitní účet platí pro jeden daňový sklad. Zatímco totiž jeden subjekt může být provozovatelem více daňových skladů, z nichž každý má logicky omezenou kapacitu, v případě oprávněného příjemce pro opakované přijímání vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně uvedené rozmělnění rizik nastat nemůže.

Žalovaný v uvedené souvislosti argumentoval především důvodovou zprávou k zákonu č. 407/2012 Sb., jímž byl s účinností k 1. 1. 2013 rozsáhle novelizován ZSD (pozn. - jde o vládní návrh zákona, kterým se mění ZSD a další související zákony, sněmovní tisk Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky č. 734/0

ze dne 27. 6. 2012). K bodu 46, zdůvodňujícímu zrušení § 21 odst. 17 ZSD, je ve zprávě uvedeno: „*Úpravou tohoto ustanovení nedochází k věcné změně, pouze má přinést jednoznačný výklad zajištění daně pro oprávněného příjemce pro opakované přijímání vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně. V § 22 odst. 9 zákona je stanoveno, že ve věci zajištění daně, které má tento subjekt poskytnout, se postupuje obdobně jako při stanovení zajištění daně, které má složit provozovatel daňového skladu. Úpravou má být dosaženo, aby v praxi nebyla v rozporu se zákonem používána pro oprávněného příjemce pro opakované přijímání vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně ustanovení zvláštních částí týkající se pouze provozovatelů daňových skladů.*“

Žalovaný přitom netvrdil, že by se stal § 58 ZSD na postavení oprávněného příjemce neaplikovatelným teprve zrušením § 21 odst. 17 ZSD, jak při jednání soudu mylně dovozoval žalobce, nýbrž pouze argumentaci použitou zpracovatelem důvodové zprávy k novele ZSD v souvislosti se zrušením § 21 odst. 17 ZSD použil k teleologickému výkladu § 21 odst. 7 ve spojení s § 22 odst. 9 ZSD. Teleologický výklad právní normy pomocí důvodové zprávy k zákonu, či zákonu, jímž je interpretovaný zákon měněn, je běžně a zcela legitimně používanou výkladovou metodou.

Krajský soud dále dodává, že shodný závěr zastává také odborná literatura, viz např. Kotenová, B., Petrová, P. a Tomíček, M.: Zákon o spotřebních daních: Komentář. Wolters Kluwer, a. s., Praha 2010, 580 s. k § 58 ZSD uvádí: „*Horní limit je stanoven pouze v případě zajištění daně pro daňový sklad, a nikoliv pro poskytnutí zajištění daně oprávněným příjemcem na přijímané minerální oleje v režimu podmíněného osvobození od daně z jiných členských států EU. Výše a způsob zajištění vychází z praktického hlediska. Daňový sklad je prostorově ohraničené statické místo a provádění kontroly u provozovatele daňového skladu, který v něm nakládá s minerálními oleji, správcem daně je snadnější než kontrola oprávněného příjemce.*“

Uvedený názor akcentuje již shora soudem naznačenou rozdílnost v postavení provozovatele daňového skladu oproti oprávněnému příjemci, který vybrané výrobky neskládá ani neodesílá, a jehož povinností je toliko vedení předepsané evidence přijatých a vydaných vybraných výrobků a s tím spojená obtížnější kontrolovatelnost činnosti těchto subjektů a vyšší riziko daňových úniků.

S ohledem na shora uvedené krajský soud dospívá k závěru, že úmyslem zákonodárce nebylo úplné ztotožnění právního postavení provozovatele daňového skladu s postavením oprávněného příjemce pro opakované přijímání vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně a že § 58 odst. 1 ZSD se na základě odkazu v § 21 odst. 7 ZSD na postavení oprávněného příjemce nepoužije.

Opodstatněným však krajský soud shledává první žalobní bod, vytýkající správním orgánům obou stupňů nesprávnost samotného výpočtu výše zajištění daně.

Žalovanému je nutno především vytknout značnou spekulativnost jeho úvah. Žalovaný jednak bez odkazu na konkrétní obsah správního spisu dovozuje,

že žalobce „musel mít odběr dopředu nasmlouván“, zejména však žalovaný označil jednání žalobce jako činěné ve zřejmé snaze dosáhnout pokud možno co nejnížšího zajištění daně, aniž by srozumitelně vysvětlil, jakým způsobem mohlo, resp. by mohlo postupné navyšování množství vybraných výrobků v průběhu jediného týdne ovlivnit následný výpočet zajištění daně, a jak tedy hodlal žalobce fakticky žalovaným dovozovaného účelu dosáhnout. Žalovaný v těchto úvahách pominul skutečnost vyplývající z obsahu žádostí žalobce o povolení navýšení objemu vybraných výrobků k opakovanému přijímání, že žalobce sám vždy vypočetl a v zápětí i fakticky navýšil zajištění daně, a to způsobem, při němž zřetelně vycházel z obdobných výpočtů jako správce daně.

Následně poté, co žalovaný označil jednání žalobce za účelové, obvinil žalobce ze záměrného podhodnocování nahlášeného předpokládaného množství přijímaných vybraných výrobků, a to vyhodnocením událostí 12 po sobě následujících dnů, jejichž průběh označil za předpokládaný celoroční trend, aniž by připustil a zohlednil možné výkyvy v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Tímto způsobem u oprávněného příjemce, jehož celková daňová povinnost v roce 2012 činila 280.398.029 Kč (pozn. zde soud vyšel z tvrzení žalobce, uvedeného v odvolání proti rozhodnutí správce daně, které žalovaný nerozporoval) „nasimuloval“ žalovaný předpokládanou roční výši daňové povinnosti přes 4,8 mld Kč (žalovaným vypočtená denní průměrná výše daně 13.231.726 Kč x 365 dnů). Realnost uvedeného simulovaného výpočtu žalovaného se následně nepotvrdila, neboť jak žalobce uvedl ve sdělení ze dne 10. 4. 2013, adresovaném správci daně, jeho skutečná výše daňové povinnosti za celý měsíc březen 2013 činila 200.978.493 Kč a za první třetinu měsíce dubna 76.632.606 Kč, tj. pohybovala se ve výši oscilující kolem poloviny žalovaným predikovaných hodnot.

Krajskému soudu je zřejmé, že orgány celní správy stojí v případě stanovení výše zajištění daně pro oprávněného příjemce pro opakované přijímání vybraných výrobků před nelehkým úkolem, neboť je jim ukládáno obdobně aplikovat ustanovení, které je formulováno tak, aby plně odpovídalo jinému typu subjektu, a to provozovateli daňového skladu.

Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného však není zřejmé, jakým způsobem aplikoval pro stanovení výpočtu výše zajištění daně § 21 odst. 7 ZSD. Žalovaný na str. 10 napadeného rozhodnutí totiž uvádí, že postupoval dle § 21 odst. 7 písm. c) ZSD, což však způsobu, jakým výši zajištění daně stanovil, neodpovídá. Žalovaný totiž fakticky nezohledňoval při stanovení výše zajištění daně daň připadající na vybrané výrobky přijaté v běžném roce předcházejícím zdaňovacímu období, ve kterém se zajištění daně poskytuje, jak uvádí § 21 odst. 7 písm. c) ZSD, nýbrž vycházel z údajů o realizovaných dopravách, s nimiž jako se základem pro výpočet zajištění počítá § 21 odst. 7 písm. a) ZSD. Konečně z odůvodnění žalovaného není soudu zřejmé, proč má žalovaný za to, že jím zvolený způsob, jímž dospěl k výpočtu tzv. průměrné denní daňové povinnosti žalobce lépe a věrněji odráží skutečné poměry žalobce, než jak vyplynuly z výpočtu správce daně. Porovnáním hodnot, které si oba správní orgány zvolily za základ svých výpočtů lze totiž dospět k poněkud absurdnímu závěru, že ačkoli správce daně vyčíslil tzv. průměrnou denní daňovou povinnost žalobce vyšší částkou než žalovaný (13.319.864 ku 13.231.726 Kč), dospěl následně k nižší výši předepsaného zajištění daně pouze z důvodu, že každý správní orgán zvolil jinou matematickou metodu, jak dospět k výpočtu 1/12 předpokládané daňové povinnosti, neboť žalobce

vynásobil číslo 13.319.864 číslem 30, zatímco žalovaný vynásobil číslo 13.231.726 číslem 365 a výsledek následně vydělil 12, de facto tak žalovaný vynásobil číslo 13.231.726 číslem 30,416.

Krajský soud na základě shora uvedeného dospěl k závěru, že odůvodnění rozhodnutí žalovaného je z části nesrozumitelné a že skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve správním spise. Proto soud napadené rozhodnutí dle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro vady řízení zrušuje a věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. Právními názory vyslovenými v tomto rozsudku jsou správní orgány v dalším řízení vázány (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. tak, že v řízení procesně úspěšný žalobce má právo vůči žalovanému na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce ve výši 16.342 Kč tvoří: 1) zaplacený soudní poplatek ve výši 4.000,- Kč a 2) náklady za zastupování žalobce advokátem, stanovené dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“) jako odměna za zastupování ve výši 9.300,- Kč za 3 provedené úkony právní služby dle § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) AT, tj. převzetí zastoupení, sepsí žaloby a účast u jednání soudu (odměna za 1 úkon právní služby ve výši 3.100 Kč byla stanovena dle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 AT), a dále náhrada hotových výdajů za provedené úkony ve výši 900 Kč, tj. 3 x 300 Kč dle § 13 odst. 3 AT, to vše zvýšené o DPH z odměny a náhrad ve výši 2.142 Kč (tj. 21 % z částky 10.200 Kč), neboť zástupce žalobce je plátcem uvedené daně.

Návrhu zástupce žalobce na stanovení odměny za zastupování z tzv. punkta, tj. v daném případě z částky 205.380 Kč, odvozené z výše stanoveného zajištění daně 402.644.999 Kč, krajský soud nevyhověl, neboť § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 AT stanoví tarifní hodnotu pro určení sazby mimosmluvní odměny za provedení úkonu právní služby pevnou částkou 50.000 Kč. Mimořádnou obtížnost provedených úkonů právní služby soud neshledal, tudíž se dále případnou možností zvýšení mimosmluvní odměny podrobně nezabýval.

Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a o.s.ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159, § 160 odst. 1 o.s.ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku. Místo plnění určil soud dle § 149 o.s.ř.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

V Ostravě dne 12. listopadu 2015

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu