



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobkyně: **Ing. L. Ř.**, zastoupená JUDr. Milanem Štětinou, advokátem se sídlem Jiráskova 614, Česká Lípa, proti žalovanému: **Celní ředitelství Ústí nad Labem**, El. Krásnohorské 2378/24, Ústí nad Labem, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 2. 2006, čj. 9988/05-2001-21, ze dne 13. 2. 2006, čj. 10321/05-2001-21, ze dne 30. 1. 2006, čj. 11918/05-2001-21, ze dne 30. 1. 2006, čj. 11918/1/05-2001-21, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci ze dne 25. 9. 2007, čj. 59 Ca 17/2006 – 35,

**t a k t o :**

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

**O d ů v o d n ě n í :**

Žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 2. 2006, čj. 9988/05-2001-21, zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům Celního úřadu Česká Lípa (dále též „celní úřad“ nebo „správce daně“) na spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období leden až prosinec 2004, čj. 209/05/1562/02, čj. 204/05/1562/02, čj. 4969/04/1562/25, čj. 4297/04/1562/25, čj. 3533/04/1562/25, čj. 3024/04/1562/22, čj. 2613/04/1562/22, čj. 2109/04/1562/22, čj. 1950/04/1562/22, čj. 1205/04/1562/08, čj. 1206/04/1562/08 a čj. 1207/04/1562/22, všechny ze dne 16. 8. 2005, kterými byly žalobkyni vyměřeny částky za neoprávněně vrácenou spotřební daň z minerálních olejů za uvedené měsíce.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 2. 2006, čj. 10321/05-2001-21, zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí celního úřadu o přiznání nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů ze dne 13. 9. 2005, čj. 4730/05-1562-02, kterým byl žalobkyni přiznán nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za období červen 2005 v nulové výši.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 1. 2006, čj. 11918/05-2001-21, zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí celního úřadu o přiznání nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů ze dne 27. 10. 2005, čj. 5847/05-1562-02, kterým byl žalobkyni přiznán nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za období červenec 2005 v nulové výši.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 1. 2006, čj. 11918/1/05-2001-21, zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí celního úřadu o přiznání nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů ze dne 27. 10. 2005, čj. 5848/05-1562-02, kterým byl žalobkyni přiznán nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za období srpen 2005 ve výši 1051 Kč.

Žalobkyně napadla všechna výše uvedená rozhodnutí jedinou žalobou podanou u Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci (dále jen „krajský soud“), který ji rozsudkem ze dne 25. 9. 2007, čj. 59 Ca 17/2006 - 35, zamítl. Podle krajského soudu nelze z čistě jazykového hlediska vyloučit, že doklad o prodeji minerálních olejů, z něhož je zřejmé, že ho vystavil prodávající a na němž jsou uvedeny veškeré požadované údaje, bez ohledu na to, kým byly doplněny, může být dokladem, na základě kterého vzniká nárok na vrácení spotřební daně. Jazykový projev zákonodárce však ještě není právní normou. K obsahu právní normy se lze dostat jen prostřednictvím interpretace jejího jazykového vyjádření, spočívající především v nalézání a hodnocení argumentů, které lze přiřadit k myslitelným významům textu právního předpisu. Způsob výkladu § 57 odst. 9 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“) podaný žalobkyní je argumentačně neudržitelný. Krajský soud provedl gramatický rozbor citovaného ustanovení z něhož dovodil, že veškeré náležitosti musí na doklad doplnit prodejce minerálních olejů nikoliv osoba jiná. Tento závěr podpořil mimo jiné argumentem, že v souladu s interpretací žalobkyně by prodejce mohl vydat i bianco doklad. To, co má být dokladem o prodeji minerálních olejů doloženo, by tak bylo nelogicky v dispozici kupujícího a ne prodávajícího, který za správnost údajů uvedených na dokladu odpovídá. Krajský soud přisvědčil žalovanému, že údaj uvedený pod písm. d) předmětného ustanovení může vyplnit jen prodávající, neboť jen on má přehled o tom, kdy byly minerální oleje uvedeny do volného daňového oběhu a tedy jakou sazbou spotřební daně jsou zatíženy při nákupu a následném prodeji. Nedostatek softwarového vybavení čerpací stanice neumožňuje kupujícímu doplňovat chybějící údaje na dokladech o prodeji. Odmítl tvrzení že všechny žalobkyní doplňované údaje byly správné, jelikož na dokladech z ledna až dubna 2004 uváděla nesprávnou výši spotřební daně odpovídající sazbě v té době již nepatného zákona č. 587/1992 Sb.

Žalobkyně (stěžovatelka) brojila proti rozsudku krajského soudu kasační stížností, v níž se dovolala stížního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem.

Soudem podaný výklad je podle stěžovatelky jednoznačně pozitivistický, formální, přičemž nebere v úvahu faktickou, tj. reálnou situaci a záměr zákonodárce. Stěžovatelka je formalisticky a nepřiměřeně postižena tím, že nemůže ovlivnit jednání prodejců a tím, že jejich daňové doklady neobsahují veškeré náležitosti. Právě proto si, na návrh správce daně, opatřila razítko obsahující potřebné údaje. Podstatou celé věci a konečného rozhodnutí nemůže být formalistický výklad zákona (byť z jazykového, gramatického či logického výkladu správný), ale skutečné posouzení toho, zda žalobkyně pohonné hmoty fakticky zakoupila a použila je v souvislosti se zemědělskou výrobou, tj. splnila podmínky stanovené zákonem. Skutečnost, zda byly některé náležitosti doplněny kupujícím či prodejcem je zástupný problém za situace, že se jedná o doklady pravé a obsahující nezaměnitelné náležitosti jako je druh, množství, datum apod. Stěžovatelka na závěr upozornila na paradox, že nebyla přijata žádná opatření ve vztahu k prodejcům, kteří nevydávají doklady obsahující všechny náležitosti stanovené zákonem.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že zákon o spotřebních daních jasně stanovuje podmínky pro vrácení daně z minerálních olejů a určuje, kdo bude údaje do dokladu o prodeji uvádět. Zajisté to je i proto, aby byl pevně stanoven rámec postupu pro správce daně a omezena možnost pro jeho správní uvážení a vzniku možného korupčního prostředí. Vyjádřil přitom pochybnosti o doporučení správce daně k uvádění údajů do dokladu o nákupu pohonných hmot samotným žalovaným, jelikož tato výhrada nebyla při ústních jednáních na celním úřadu nikdy uplatněna. Taktéž nesouhlasí s tvrzením, že stěžovatelka nemá možnost ovlivnit vydávání daňových dokladů, neboť prodávající je podle § 57 odst. 9 zákona o spotřebních daních povinen doklad ve stanovené lhůtě se všemi jeho náležitostmi vydat.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, že stěžovatelka provozující zemědělskou prvovýrobu nakupovala od různých provozovatelů čerpacích stanic motorovou naftu k pohonu zemědělské techniky do tankovacího vozíku, ve kterém byla zároveň skladována. Během kontroly spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období leden až prosinec 2004 stěžovatelka uvedla, že měla problémy získat od obsluhy čerpací stanice daňový doklad s údaji dle ustanovení § 57 zákona o spotřebních daních, a proto si sama nechala postupně vyhotovit dvě razítka: první se vztahovalo k nákupům výrobků podle § 19 odst. 1 písm. c) a odst. 2 písm. c) zákona č. 587/1992 Sb., jimiž byly označovány doklady z ledna až června 2004 a druhé k nákupu výrobků podle § 45 odst. 1 písm. b) a odst. 2 písm. c) zákona č. 353/2003 Sb., jimiž byly označovány doklady od července 2004. Obě razítka obsahovala číselné označení výrobků 271003, sazbu spotřební daně...Kč/1000 l (s ručně dopsanou sazbou spotřební daně), celkovou výši spotřební daně...(s ručně dopsanou výší spotřební daně) a druhé razítko navíc kód nomenklatury 27101941. Jím pak doplňovala chybějící údaje na doklady o prodeji pohonné hmoty. V případě uplatněných nároků na vrácení spotřební daně za zdaňovací

období měsíců července a srpna 2005 stěžovatelka předložila celnímu úřadu doklady neobsahující všechny náležitosti stanovené v § 57 zákona o spotřebních daních, a proto byla vyzvána, aby v souladu § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) ve lhůtě předložila doklady o prodeji pohonných hmot, na kterých budou veškeré náležitosti uvedeny prodávajícím. Požadované doklady s jí doplněnými údaji dodala až po uplynutí stanovené doby. Současně předložila nedatovaná prohlášení autorizovaných prodejců, že na originálech pokladních dokladů doplnili údaje obsahující náležitosti dle § 57 odst. 9 zákona o spotřebních daních. Místním šetřením celního úřadu bylo zjištěno, že předmětné údaje na doklady prodejci nedoplňovali. V případě měsíce června 2005 předložila úplné doklady, avšak údaje na ně opětovně doplnila sama, současně přiložila nedatovaná prohlášení autorizovaných prodejců, že ověřili správnost údajů na stěžovatelkou předložených dokladech o prodeji. Celní úřad uzavřel daňovou kontrolu i vytykáací řízení s tím, že žádný z předmětných dokladů o prodeji pohonných hmot (s výjimkou dokladu prodejce RP-Ramš ze dne 28. 8. 2005) v průběhu výše vymezených zdaňovacích období neobsahoval veškeré náležitosti dle ustanovení § 57 odst. 9 [nejčastěji písm. c), d) a f)] zákona o spotřebních daních, jelikož tyto údaje byly doplňovány až následně stěžovatelkou, nikoliv prodávajícími. Proto si nemohla nárokovat vrácení spotřební daně podle ustanovení § 57 zákona o spotřebních daních.

Nejvyšší správní soud se, obdobně jako krajský soud, zabýval s ohledem na stížní námitky jen posouzením mezi účastníky řízení sporné právní otázky, aniž by se věnoval zjišťování skutkového stavu správcem daně či procesními otázkami případu. Onou právní otázkou je to, zda stěžovatelka jakožto osoba zabývající se zemědělskou prvovýrobou měla nárok na vrácení daně z minerálních olejů v případě, že na dokladech o prodeji motorové nafty vyplnila některé údaje ona samotná a nikoliv prodávající.

Při posouzení důvodnosti kasační stížnosti vycházel Nejvyšší správní soud z relevantních ustanovení zákona o spotřebních daních v tehdy platném znění. Ustanovení § 57 zákona o spotřebních daních umožňuje vrácení spotřební daně z tzv. „zelené nafty“ osobám, které nakoupily motorovou naftu za cenu obsahující daň a použily ji pro zemědělskou prvovýrobou. Osoba nároková si vrácení spotřební daně musí předložit doklady uvedené v ustanovení § 57 odst. 6 zákona o spotřebních daních, mimo jiné doklady o prodeji výrobků uvedených v § 45 odst. 1 písm. b) a v § 45 odst. 2 písm. c), tj. motorové nafty nebo bionafty. Jen pokud si poplatník tyto minerální oleje vyrábí sám, nahrazuje se doklad o nákupu interním dokladem podle § 57 odst. 10 zákona o spotřebních daních; tento doklad si vyplňuje sám. V ostatních případech musí poplatník nákup předmětných výrobků prokázat, v souladu s § 57 odst. 9 zákona o spotřebních daních, dokladem o prodeji s taxativně vymezenými náležitostmi, který musí vydat prodávající. Zákon v tomto ustanovení stanovil povinnost prodávajícího uvedený doklad vystavit na žádost nejpozději následující pracovní den po dni podání žádosti. Podle vnitřního pokynu Generálního ředitelství cel č. 25/2008 je možné, aby doklad o nákupu měl podobu i tzv. souhrnného dokladu zahrnující jednotlivé nákupy pohonných hmot uskutečněné za určité kalendářní období. Nárok na vrácení daně nevzniká automaticky, ale je třeba, aby poplatník předložil ve lhůtě zákonem stanovené dokumenty, bez nichž není možné spotřební daň vrátit.

Krajský soud v odůvodnění rozhodnutí provedl podrobný gramatický rozbor celého ustanovení § 57 odst. 9 zákona o spotřebních daních, z něhož dovodil, že jednotlivé údaje musí na tento doklad doplnit prodejce, nikoli osoba jiná. Nejvyšší správní soud doplňuje, že prodejce však nemůže tento doklad vydat bez součinnosti kupujícího, a to zejména s ohledem na to, že doklad o prodeji musí obsahovat identifikační údaje kupujícího, které přirozeně nejsou prodávajícímu známe. Zákon nestanoví způsob, jakým lze údaje na doklad o prodeji doplnit. To, že někteří prodejci nedisponovali odpovídajícím softwarem neznamena, že doklady byla oprávněna doplňovat stěžovatelka dodatečně bez jejich přítomnosti. Prodejci mohli požadované údaje doplnit svým razítkem, rukou (čitelně a srozumitelně) a nebo stěžovatelka mohla použít vlastní razítko, avšak údaje měl doplnit prodávající. Účelem vystavení dokladu je doložení nákupu přesně vymezeného výrobku v uvedeném množství. Dokladu jako prostředku prokazujícího uskutečnění transakce mezi konkrétními subjekty však nelze využít, pokud stěžovatelka doplnila požadované údaje až dodatečně, bez přítomnosti prodávajícího. Žalovaný správně uvedl, že prodejce nemá tyto údaje ověřovat, ale má je uvádět sám.

Podle stěžovatelky je výklad ustanovení § 57 odst. 9 zákona o spotřebních daních podaný krajským soudem sice z hlediska jazykového, gramatického či logického správný, namítá však, že je značně formalistický, přičemž nebere v úvahu reálnou situaci a záměr zákonodárce. Zdejší soud se proto zabýval možností jazykového výkladu, který je třeba považovat za východisko pro zjišťování obsahu právní normy. Zde lze odkázat na závěry vyslovené Ústavním soudem například v nálezu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz), podle něhož *„jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a objasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.).“* Tento názor Ústavního soudu vychází z poznatku, že právní normou není text příslušného zákonného ustanovení, nýbrž samotné pravidlo chování, které má vyjadřovat. Samotný text právního předpisu představuje jen prostředek k poznání a pochopení obsahu právní normy, která je v ustanovení obsažena. Jako další vodítko pro postup v dané věci třeba uvést též právní názor Ústavního soudu vyjádřený v nálezu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, [www.nalus.usoud.cz](http://www.nalus.usoud.cz), dle kterého soud *„není absolutně vázán doslovným zněním zákonného ustanovení, nýbrž se od něj smí a musí odchýlit v případě, kdy to vyžaduje ze závažných důvodů účel zákona, historie jeho vzniku, systematická souvislost nebo některý z principů, jež mají svůj základ v ústavně konformním právním řádu jako významovém celku. Je nutno se přitom vyvarovat libovůle; rozhodnutí soudu se musí zakládat na racionální argumentaci.“* Pro projednávanou věc tak lze konstatovat, že v případě jako je tento, již s ohledem na princip právní jistoty, platí, že směřuje-li jak jazykový, tak i teleologický výklad k jasnému, nepochybnému závěru, není možno se neopodstatněně od tohoto závěru odchýlit užitím jiných výkladových metod. Nejvyšší správní soud neshledal rozpor mezi výsledky, které by mohly vyplývat z použití jednotlivých metod výkladu a k závěru, ke kterému dospěl krajský soud i žalovaný. Zdejší soud se nemohl ztotožnit s argumenty stěžovatelky též z důvodu, že skutkový stav předpokládaný předmětným ustanovením zákona o spotřebních daních není shodný s reálnou situací stěžovatelky, vyplývající z předloženého správního spisu.

Za správnost předložených dokladů odpovídá poplatník, tedy osoba nároková si vrácení daně. Místním šetřením provedeným celním úřadem u jednotlivých provozovatelů

čerpacích stanic nebylo zjištěno, že by odmítali doplňovat údaje do dokladů o prodeji. Naopak, všichni byly s touto povinností seznámeni a jejich doklady byly vystavovány s většinou předepsaných náležitostí, přičemž zbylé náležitosti doplňovali na požádání pomocí vlastního razítka a nebo ručně. Zákon o spotřebních daních sice přikazuje prodejci do dokladu o nákupu pohonných hmot doplnit všechny náležitosti uvedené v ustanovení § 57 odst. 9 zákona o spotřebních daních, ale jen za předpokladu aktivity kupujícího, který musí prodejce o vystavení dokladu požádat a poskytnout mu údaje o své osobě. Konečně i daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý má náležitě pečovat o svá práva (*vigilantibus iura scripta sunt*), která se projevuje větší mírou odpovědnosti na straně kupujícího za splnění všech zákonných povinností, a to zvláště za situace, kdy si nárokuje výhodu spojenou s určitým prospěchem. S odkazem na tuto zásadu nemůže stěžovatelka úspěšně namítat, že má nárok na vrácení spotřební daně, jelikož splnila veškeré podmínky stanovené zákonem. Stěžovatelce nic nebránilo v tom, aby využila všech dostupných prostředků k prosazení a k ochraně svých práv. Ze správního spisu nevyplývá, že by v předmětných zdaňovacích obdobích žádala provozovatele čerpacích stanic o doplnění potřebných údajů. Obdobný závěr lze učinit i ohledně tvrzení, že předmětná razítka si nechala zhotovit na radu správce daně, neboť tato skutečnost nebyla v průběhu daňového řízení před správcem daně zmiňována. Jiná situace by mohla nastat za předpokladu, kdy by provozovatelé čerpacích stanic v rozporu s jejich zákonnou povinností odmítli požadované údaje poskytnout; tak se ovšem nestalo, a proto se těmito úvahami zdejší soud nezabýval.

Nejvyšší správní soud nepopírá, že stěžovatelka použila předmětnou naftu pro stanovený účel. Zákonodárce však jednoznačně určil podmínky pro vznik nároku na vrácení spotřební daně. Na jejich dodržení je třeba trvat. Navíc, jak poznamenal krajský soud i žalovaný, předmětné údaje stěžovatelka nevyplňovala pokaždé správně; na dokladech z ledna až března 2004 uváděla nesprávnou výši sazby daně a na dokladech z ledna až června 2004 odkazovala na zákon č. 587/1992 Sb., platící do 31. 12. 2003. Logika věci i jazykový výklad zákona tak nemůže vyústit v jiný závěr, než že nárok na vrácení spotřební daně z tzv. „zelené nafty“ vzniká jen při splnění všech požadavků pevně vymezených právním předpisem. Těmito povinnostem stěžovatelka nedostála, a proto byl celní úřad oprávněn spotřební daň nevrátit.

Nejvyšší správní soud s ohledem na shora uvedené neshledal v posuzované věci nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem a po přezkoumání napadeného rozhodnutí tudíž dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť neměla ve věci úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, podle obsahu spisu žádné náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 31. března 2009

JUDr. Petr Příhoda  
předseda senátu