



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **IMM PRODUCT, s.r.o.**, se sídlem Křižovnická 86/6, Praha 1, zast. Mgr. Jiřím Janáčem, advokátem se sídlem Bělohorská 262/35, Praha 6, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 9. 2014, čj. 28801-5/2014-900000-302, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 4. 2018, čj. 10 Af 88/2014-68,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Celní úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) dodatečnými platebními výměry ze dne 31. 3. 2014 žalobkyni doměřil 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. Odvolání proti dodatečným platebním výměrům bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 9. 2014 zamítnuto a dodatečné platební výměry správce daně byly potvrzeny.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu, kterou městský soud v záhlaví označeným rozsudkem zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností. Namítla, že rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v rozporu se zásadami veřejné správy a v rozporu s ústavními právy a principy, neboť bylo např. zasaženo do jejího vlastnického práva, podnikatelské pověsti a byla omezena její podnikatelská aktivita atd. Uvedla, že ve správním řízení byla nadřazena formální stránka věci nad rozhodujícím stavem materiálně-právním, resp. skutečným. V dané věci je rozhodující skutečný obsah právního úkonu, který činí osoba zúčastněná na správě daní, nikoli jeho formální označení.

[4] Podle stěžovatelky městský soud neposoudil správně konkrétní právní otázky a dostatečně nebo alespoň srozumitelně nevysvětlil a neodůvodnil své závěry. Odkázala na judikaturu týkající se nepřezkoumatelnosti rozhodnutí. Dle jejího názoru městský soud nesprávně posoudil problematiku vzniku daňové povinnosti a vzniku povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit.

[5] Konkrétně namítla, že v bodu 52 napadeného rozsudku městský soud hovoří o dovozu, přestože v dané věci k dovozu vůbec nedocházelo. Rovněž netuší, proč v následujícím bodu napadeného rozsudku městský soud odkazuje na zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“), ačkoli ten pro posuzovaný případ není relevantní.

[6] Dále stěžovatelka uvedla, že prodejce minerálních olejů nemusí mít vždy povolení k jejich prodeji. Vychází z informace žalovaného ze dne 30. 7. 2012, dle které při prodeji leteckých pohonných hmot není třeba zvláštního povolení. Z uvedeného je patrné, že ne vždy, jak tvrdí městský soud a žalovaný, musí mít prodejce minerálních olejů osvobozených od spotřební daně vydáno zvláštní povolení.

[7] Stěžovatelka i žalovaný shodně tvrdí, že minerální oleje byly v posuzované věci prodány v okamžiku, kdy byl ukončen režim podmíněného osvobození od spotřební daně, minerální oleje byly uváděny do volného daňového oběhu a bylo převedeno vlastnické právo na stěžovatelku. Stěžovatelce proto není jasné, proč městský soud uvedl, že minerální oleje v posuzované věci byly prodány v okamžiku, kdy se nacházely ve volném daňovém oběhu. Závěr městského soudu je tedy v rozporu se zjištěnými skutečnostmi a důkazy. Stěžovatelka současně upozornila na to, že nesprávné vymezení okamžiku nabytí vlastnického práva namítala v žalobě. Správní orgány zaměňovaly dva výše popsání okamžiky nabytí vlastnického práva. Až ve vyjádření k žalobě správný okamžik dodatečně vysvětlil žalovaný. Touto žalobní námitkou se městský soud vůbec nezabýval a bez dalšího převzal jeden z možných závěrů, který je navíc v rozporu s tím, co uvedl žalovaný ve svém vyjádření.

[8] Podle stěžovatelky v napadeném rozsudku chybí úvaha o tom, jakým způsobem dodavatel přijal minerální oleje. Stěžejní otázka dle stěžovatelky je, zda dodavatel skutečně minerální oleje přijal. To, zda následně proběhl formální prodej těchto minerálních olejů, již není podstatné. Stěžovatelka jako oprávněný příjemce přijala minerální oleje v místě přímého dodání a následně je prodávala. Stěžovatelka je materiálně nepřijala od dodavatele, ale od přepravce. Shodně také správce daně a žalovaný uvádějí, že mezi stěžovatelkou a dodavatelem byl proveden pouze formální prodej minerálních olejů (viz např. s. 28 zprávy

pokračování

o daňové kontrole). Nikde tedy nehovoří o tom, že by si stěžovatelka a dodavatel fyzicky předali zboží.

[9] S ohledem na okamžik nabytí vlastnického práva a skutečný stav předání zboží stěžovatelka uzavřela, že dodavatel nemusel mít zvláštní povolení dle § 13 zákona o spotřebních daních. Formální vystavení faktury na prodej minerálních olejů mezi stěžovatelkou a dodavatelem nemůže způsobit uvedení minerálních olejů do volného daňového oběhu či porušit podmínku osvobození od daně.

[10] Stěžovatelka již dříve namítala nesprávné použití termínu daňové povinnosti namísto povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit v dodatečných platebních výměrech. Žalovaný i městský soud shodně uvedli, že se jedná o terminologickou nepřesnost, která ovšem nemá vliv na zákonnost rozhodnutí. Stěžovatelka s tímto závěrem nesouhlasí, neboť se jedná o dva různé pojmy, které mají svůj význam. Učinila přirovnání k trestnímu právu, zda by soud shodně tvrdil, že se jedná o terminologickou nepřesnost, pokud by byla zaměněna vražda se zabitím. Podle jejího názoru pochybení správce daně ve výrokové části dodatečných platebních výměrů nelze omluvit terminologickou nepřesností.

[11] Stěžovatelka navrhl, aby NSS napadený rozsudek městského soudu zrušil a zrušil rovněž rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[12] Žalovaný uvedl, že i kdyby městský soud považoval dopravu v režimu podmíněného osvobození od daně za dovoz vybraných výrobků, je třeba jednoznačným odkazem na § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních dospět k závěru, že uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit. Žalovaný shrnul podstatné skutkové okolnosti a uvedl, že ve volném daňovém oběhu na území ČR byly přeprodány minerální oleje mezi stěžovatelkou a dodavatelem a nebyla splněna podmínka podle § 53 odst. 4 zákona o spotřebních daních, neboť dodavatel nebyl držitelem zvláštního povolení. V tomto kontextu již není podstatné, zda dodavatel sám minerální oleje fyzicky nepřevzal, pokud je tento obchod u obou subjektů řádně zadokumentován. Rozhodující je, že tento subjekt byl dodavatelem pro stěžovatelku. Upozornil na to, že se stěžovatelka ve správním řízení i v řízení před městským soudem různými způsoby snažila interpretovat okamžik nabytí vlastnického práva k minerálním olejům. Stěžovatelka požadovala od správních orgánů a následně od městského soudu vysvětlení, k jakému okamžiku na ni přešlo vlastnické právo k minerálním olejům, aniž se k tomu sama vyjádřila. Žalovaný dále souhlasí se závěrem městského soudu, který se týká terminologické nepřesnosti ve výrokové části dodatečných platebních výměrů. Toto pochybení nemohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí, neboť z odůvodnění rozhodnutí lze seznat, že se ve věci nejednalo o posouzení vzniku daňové povinnosti dle § 8 zákona o spotřebních daních.

[13] Žalovaný se ztotožnil se závěry městského soudu a navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Podle § 9 odst. 1 první věty zákona o spotřebních daních platí, že povinnost daň ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit vzniká okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky.

[16] Podle § 9 odst. 2 věty třetí zákona o spotřebních daních platí, že při dovozu vybraných výrobků, které byly uvedeny do režimu podmíněného osvobození od daně, vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit podle odstavce 1.

[17] Podle § 13 odst. 1 zákona o spotřebních daních s výjimkou případů podle § 11 odst. 3, § 32, § 53 odst. 4 až 10, § 73 odst. 2, § 87, § 98 a 105a lze vybrané výrobky přijímat a užívat pouze na základě zvláštního povolení na přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně. O vydání zvláštního povolení rozhoduje celní ředitelství na návrh podaný prostřednictvím celního úřadu.

[18] Podle § 22 odst. 1 zákona o spotřebních daních oprávněný příjemce může vybrané výrobky opakovaně přijímat v režimu podmíněného osvobození od daně jen na základě povolení vydaného celním ředitelstvím na návrh podaný prostřednictvím celního úřadu.

[19] Podle § 49 odst. 17 zákona o spotřebních daních jsou od daně osvobozeny metylestery nebo etylestery mastných kyselin uvedené pod kódem nomenklatury 3824 90 99, které splňují kritéria udržitelnosti biopaliv a které jsou určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů.

[20] Podle § 53 odst. 4 zákona o spotřebních daních přitom platí, že minerální oleje osvobozené od daně podle § 49 odst. 3, 6, 10, 12, 17 až 19 a § 63 se přijímají a užívají bez zvláštního povolení. Pokud jsou však přijímány za účelem dalšího prodeje, zvláštní povolení se vyžaduje.

[21] Pro posuzovanou věc jsou podstatné následující skutečnosti. Stěžovatelka při své obchodní činnosti jako držitelka povolení oprávněného příjemce pro opakované přijímání vybraných výrobků z jiných členských zemí v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně podle § 22 zákona o spotřebních daních uskutečňovala dopravu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně mezi členskými státy. Správce daně ověřil, že stěžovatelka dovážené minerální oleje nevlastnila ani neskladovala, pouze zprostředkovávala své oprávnění přijímat vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně pořizované z jiného členského státu třetím osobám za provizi.

[22] Správce daně dále zjistil v rámci daňové kontroly u stěžovatelky při prověřování podmínek nákupu minerálních olejů – čisté biosložky v souladu s povolením oprávněného příjemce a zvláštním povolením k přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně podle § 13 zákona o spotřebních daních, že ve zdaňovacích obdobích listopad a prosinec 2012 stěžovatelka v celkem 19 obchodních případech nakoupila od dodavatele, společnosti B & B Bros. s. r. o., minerální oleje – čistou biosložku v celkovém množství 2 027,01 tun (2 295 613 litrů) na základě rámcové kupní smlouvy ze dne 23. 11. 2012 (č. RKS

pokračování

23112012) ve znění dodatku č. 1 k této smlouvě ze dne 28. 11. 2012. Správní orgány dospěly k závěru, že v případě těchto 19 dodávek minerálních olejů – čisté biosložky ve zdaňovacích obdobích listopad a prosinec 2012 to byla společnost B & B Bros. s. r. o., která přijala (nakoupila) tyto minerální oleje za účelem dalšího prodeje právě stěžovatelce. Stěžovatelka zmíněné minerální oleje zaúčtovala jako zboží na skladě. Na všech daňových dokladech byla navíc uvedena základní sazba daně z přidané hodnoty odpovídající pořízení zboží, nikoli snížená sazba daně odpovídající poskytnutí zprostředkovatelských služeb. Uvedené plyne z předložených účetních dokladů a jejich zaevidování v účetnictví stěžovatelky a výpovědi Jana Bartoně, bývalého jednatele společnosti B & B Bros. s. r. o. Podle správních orgánů právě společnost B & B Bros. s. r. o. nabývala za účelem dalšího prodeje minerální olej – čistou biosložku, a naplnila proto předpoklad stanovený v § 53 odst. 4 zákona o spotřebních daních, a potřebovala tedy ke své činnosti zvláštní povolení podle § 13 zákona o spotřebních daních. Správní orgány přitom uzavřely, že společnost B & B Bros. s. r. o. nebyla oprávněna stěžovatelce prodat minerální oleje jako osvobozené od daně, neboť v rozhodné době nebyla držitelem takového zvláštního povolení. S ohledem na to, že stěžovatelka nabyla v okamžiku ukončení režimu podmíněného osvobození od daně minerální oleje od osoby, která nebyla držitelem zvláštního povolení, nemohly být tyto minerální oleje osvobozeny od daně (§ 53 odst. 4 zákona o spotřebních daních). Současně správní orgány konstatovaly, že stěžovatelka postupovala v rozporu s podmínkami vyplývajících z jí vydaného zvláštního povolení, pokud dané výrobky nabývala od jiného subjektu, než který je jako dodavatel uveden v tomto povolení.

[23] V projednávané věci je sporná otázka, zda byla stěžovatelka oprávněna využít dobrodiní § 49 odst. 17 zákona o spotřebních daních a uplatnit jako oprávněný příjemce při ukončení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně při uvolnění výrobků do volného oběhu osvobození od spotřební daně z minerálních olejů coby jeden z typů daňového zvýhodnění aprobovaných zákonem o spotřebních daních. Správní orgány dospěly k závěru, že stěžovatelka dobrodiní § 49 odst. 17 zákona o spotřebních daních využít nemohla, neboť dané minerální oleje prokazatelně nabyla od dodavatele, který zvláštním povolením nedisponoval. Stěžovatelka naopak tvrdí, že osvobození není nikterak vázáno na jakýkoli převod vlastnictví k minerálním olejům, který je pouze formální záležitostí. Není tedy podstatné, zda mezi ní a dodavatelem byla uzavřena kupní smlouva, ale to, že dodavatel nikdy dané minerální oleje nepřevzal a nikdy s nimi nedisponoval. Je toho názoru, že správní orgány upřednostnily formální stav před stavem skutečným (materiálním).

[24] K argumentaci stěžovatelky NSS poznamenává, že její námitky jsou zjevně účelové a snaží se uměle vytvořit pochybení správních orgánů a městského soudu. NSS konstatuje, že správní orgány dostatečně zjistily skutkový stav, jejich rozhodnutí jsou dostatečně zdůvodněna a jsou srozumitelná. Obdobné platí rovněž pro napadený rozsudek městského soudu. Městský soud se dostatečně vypořádal se žalobními námitkami. Z jeho rozhodnutí je zřejmé, jak námitky posoudil a na základě jakých právních úvah dospěl ke svým závěrům. Jeho rozhodnutí je logické a srozumitelné. K otázce přezkoumatelnosti správních a soudních rozhodnutí viz např. rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS.

Rozhodnutí správních orgánů i městského soudu byla rovněž vydána v souladu s jednotlivými zásadami, jejichž porušení stěžovatelka namítala.

[25] K bodu 52 a 53 napadeného rozsudku a námitkám stěžovatelky NSS konstatuje, že tam citovaná ustanovení zákona o spotřebních daních se týkají dopravy vybraných výrobků, které byly uvedeny do režimu podmíněného osvobození od daně, či okamžiku vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit. V těchto bodech městský soud pouze citoval relevantní právní úpravu, aniž činil konkrétní závěry. Celá věc je rovněž posuzována podle zákona o spotřebních daních, a proto z právní úpravy městský soud i správní orgány vycházely. Argumentace stěžovatelky v tomto ohledu je proto lichá. K tomu je možno podotknout, že námitka byla vznesena pouze v obecné rovině, a proto se s ní NSS může vypořádat rovněž jen tímto způsobem. Pokud stěžovatelka v postupu soudu cítila konkrétní zkrácení na svých právech, měla je v kasační stížnosti dostatečně vylicít.

[26] Podle stěžovatelky správní orgány a městský soud dospěly k závěru, že prodejce minerálních olejů osvobozených od spotřební daně musí mít *vždy* vydáno zvláštní povolení. Takové závěry nelze ze správních rozhodnutí ani napadeného rozsudku seznat. Závěry týkající se povinnosti mít zvláštní povolení se vztahovaly přímo k nyní posuzované věci. To ovšem neznamená, že existují situace, kdy toto zvláštní povolení není potřeba mít vydáno. Tak je tomu např. u leteckých pohonných hmot dle informace žalovaného z roku 2012. NSS k tomu podotýká, že se opět jedná o námitku, kterou se stěžovatelka uměle snaží vytvořit dojem, že správní orgány a městský soud při posuzování věci pochybily.

[27] K okamžiku nabytí vlastnického práva a prodeje daných minerálních olejů NSS konstatuje, že použitá formulace „*ve stejný okamžik, kdy je ukončen režim podmíněného osvobození od spotřební daně*“ a formulace „*v okamžiku přijetí zboží oprávněným příjemcem, tedy v době, kdy se zboží již nachází ve volném daňovém oběhu*“ vyjadřují totožný okamžik. Jedná se pouze o vyjádření téhož jiným způsobem. Stěžovatelka se formulace ovšem snaží překrucovat a vytvářet pochybení správních orgánů, aniž by popsala, jaký konkrétní dopad to má na posuzovanou věc. Je proto pochopitelné, že v uvedeném městský soud nespatořoval žádné pochybení, a proto se touto námitkou ani detailně nezabýval. Argumentací, která nesměruje do jádra problému a je mimo všechny relevantní právní otázky, se nemusí soud zabývat. Postačí, pokud bude ve výsledku zřejmé, jak danou věc posoudil. Napadený rozsudek tomu odpovídá a NSS v tomto ohledu neshledal jeho nezákonnost nebo nepřezkoumatelnost.

[28] NSS má za dostatečně prokázané, že stěžovatelka nabyla dané minerální oleje od dodavatele na základní kupní smlouvy. Vzhledem k tomu, že dodavatel nedisponoval zvláštním povolením dle § 13 zákona o spotřebních daních, nemohly být minerální oleje osvobozeny od spotřební daně. Není podstatné to, zda fyzicky byly minerální oleje předány přímo mezi stěžovatelkou a dodavatelem ani to, zda dodavatel tyto minerální oleje někdy fakticky držel. Právní vztah mezi těmito subjekty je vyjádřen rámcovou kupní smlouvou, a tomu odpovídá i účetnictví stěžovatelky a rovněž vyjádření bývalého jednatele společnosti B & B Bros. s. r. o. Nelze souhlasit se stěžovatelkou ani v tom, že by správní orgány a městský soud upřednostnily formální stav před skutečným stavem. V jiných obchodních případech stěžovatelka postupovala tak, že v rámci dopravy minerálních olejů figurovala pouze jako zprostředkovatelka, a tomu odpovídaly i účetní doklady. Pokud v 19

pokračování

obchodních případech postupovala odlišně, čemuž odpovídaly i účetní doklady, nelze se dovolávat „materiálně-právního, tj. skutečného“ stavu věci. Na tento rozdíl v jednotlivých obchodních případech upozorňuje i zpráva o daňové kontrole.

[29] NSS k námitce stěžovatelky týkající se nesprávného použití termínu daňové povinnosti namísto povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit shodně s městským soudem stručně konstatuje, že ve výrokové části platebních výměrů není žádné pochybení, které by mělo vliv na zákonnost samotného rozhodnutí. Z dodatečných platebních výměrů je zřejmé, na základě jakých právních předpisů a jak rozhodoval správce daně a nevznikají o tom žádné pochybnosti. Příklad stěžovatelky, který v kasační stížnosti uvádí, se oproti tomu týká dvou rozdílných skutkových podstat trestných činů. Provedené srovnání stěžovatelkou tedy není v posuzovaném případě příléhavé, neboť v projednávané věci se jedná pouze o záměnu formálního termínu bez vlivu na zákonnost rozhodnutí, jak již bylo uvedeno.

IV. Závěr a náklady řízení

[30] Ze všech uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[31] Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v tomto řízení náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **není** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 7. května 2020

Ondřej Mrákota
předseda senátu