



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Petry Weissové a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **A + S, s.r.o.**, se sídlem Úvoz 977/18, Brno, zast. Mgr. Lukášem Máchalem, advokátem, se sídlem Plzeňská 1972/158, Praha 5, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 3. 2016, č. j. 12338/2016-900000-304.1, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 5. 2018, č. j. 62 Af 58/2016 - 55,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 5. 2018, č. j. 62 Af 58/2016 - 55, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Celní úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správní orgán prvního stupně“) platebním výměrem ze dne 24. 8. 2015, č. j. 125858/2015-530000-32.5, vyměřil žalobkyni podle § 46 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“), a v souladu s ustanoveními § 101, § 139 a § 147 daňového řádu spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období květen 2015 ve výši 100.844.646 Kč.

[2] Žalovaný výše uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí správního orgánu prvního stupně.

II.

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“). Ten rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[4] Krajský soud totiž shledal, že správní orgány dospěly k nesprávnému právnímu závěru ohledně naplnění podmínek pro vznik daňové povinnosti k 41.122 litrům benzínu

dopravovaným v režimu podmíněného osvobození od daně podle zákona o spotřebních daních, které fyzicky neopustily daňový sklad žalobkyně a ani železniční cisternu, v níž byly přepravovány, a byly vráceny zpět dodavateli. Podle krajského soudu nedošlo ohledně tohoto množství benzínu k jeho uvedení do volného oběhu v České republice ve smyslu Směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (dále jen „směrnice Rady 2008/118/ES“), a proto ani ke vzniku daňové povinnosti žalobkyně. Krajský soud také zdůraznil, že doklady, kterými žalobkyně svá tvrzení doložila, správní orgány ve správním řízení nikterak nerozporovaly, stejně jako nezpochybnily skutečnost, že žalobkyně disponovala povolením přijímat vybrané výrobky v režimu osvobození od daně v daňovém skladu.

III.

[5] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) nyní napadá rozsudek krajského soudu (dále jen „napadený rozsudek“) kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Navrhuje napadený rozsudek zrušit a vrátit věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[6] Stěžovatel má za to, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku týkající se okamžiku vzniku daňové povinnosti ke zboží v režimu podmíněného osvobození od daně podle zákona o spotřebních daních. Podmiňuje-li totiž unijní právní úprava (doplněná výkladem uvedeným v rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 2. 6. 2016 ve věci C-355/14, „*Polihim-SS*“ *EOOD v. Mitnica – Svištov*, z něhož vycházel v napadeném rozsudku i krajský soud) okamžik vzniku daňové povinnosti okamžikem propuštění produktu podléhajícího spotřební dani ke spotřebě, přičemž propuštěním ke spotřebě se rozumí situace, kdy toto zboží fyzicky opustí režim s podmíněným osvobozením od daně, pak k takové situaci v případě žalobkyně došlo.

[7] Podle stěžovatele krajský soud v napadeném rozsudku nesprávně zaměňuje význam pojmů „*daňový sklad*“ a „*místo přímého dodání*“, kteréžto jsou pro posouzení nynější věci stěžejní. Stěžovatel zdůrazňuje, že ze zjištěného skutkového stavu je zřejmé, že doprava v režimu podmíněného osvobození od daně byla ukončena v tzv. místě přímého dodání, což je podle zákona o spotřebních daních místo odlišné od daňového skladu.

[8] Stěžovatel uvádí, že do volného oběhu byla propuštěna celá dodávka zboží (76.864 litrů benzínu BA Super 95, KN27101245), evidovaná pod ARC 15SK15051200000001370, přepravovaná ve dnech 12. - 13. 5. 2015 z daňového skladu společnosti SLOVNAFT, a.s. do místa přímého dodání ve Vlkoši u Kyjova. Žalobkyně nikterak nezpochybňovala množství benzínu, které toho dne přijala, ani z žádných jiných okolností nebylo zřejmé, že by doklady doprovázející zboží byly nepravdivé, resp. nebylo zjištěno, že by ze strany dodavatele byly porušeny smluvní podmínky či dodáno jiné zboží, v jiném množství, kvalitě nebo, že by došlo ke ztrátám či znehodnocení během přepravy a podobně. Prostřednictvím železniční cisterny bylo do místa přímého dodání dopraveno veškeré vybrané zboží, které se dostalo do dispoziční sféry žalobkyně, přičemž jeho přijetím a tím, že toto zboží začala žalobkyně bezprostředně poté distribuovat prostřednictvím autocisteren svým odběratelům, bylo toto zboží uvedeno do volného daňového oběhu. Jelikož celých 76.864 litrů benzínu bylo umístěno v jedné železniční cisterně, je zřejmé, že při vyskládňování benzínu do automobilových cisteren žalobkyně manipulovala s celým obsahem železniční cisterny, tedy s veškerým zbožím.

pokračování

[9] Stěžovatel je přesvědčený o tom, že doprava benzínu v režimu podmíněného osvobození od daně byla podle § 25 odst. 6 zákona o spotřebních daních ukončena v okamžiku, kdy žalobkyně fakticky převzala celou dodávku zboží podléhajícího spotřební dani (přijetí celé objednávky benzínu dne 13. 5. 2020 žalobkyně oznámila správnímu orgánu prvního stupně ve smyslu § 27a odst. 1 zákona o spotřebních daních). Za situace, kdy zboží dorazilo do místa přímého dodání, tedy nikoliv do daňového skladu, jak nesprávně uvedl krajský soud, opustilo k tomuto okamžiku také režim podmíněného osvobození od daně, čímž vznikla žalobkyni ve smyslu § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních povinnost daň přiznat a zaplatit. Další nakládání s tímto zbožím je tak nutno chápat jako propuštění ke spotřebě v rámci daňového oběhu. Proto je podle stěžovatele zcela lhostejné, jakým způsobem poté žalobkyně se zbožím naložila, a rovněž tato skutečnost již nemá vliv na vznik daňové povinnosti. Stěžovatel s ohledem uvedené považuje odkaz krajského soudu na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 2. 6. 2016 ve věci C-355/14, „*Polihim-SS*“ *EOOD v. Mitnica – Svištov* za nepřiléhavý; zboží v nyní posuzované věci nebylo totiž dopravováno do daňového skladu, ale do místa přímého dodání.

[10] Stěžovatel dále namítá, že doklady, kterými žalobkyně dokládá svá tvrzení ohledně nevyčerpaného zůstatku v cisterně, vzbuzují pochybnosti. Zápis o místním šetření ze dne 1. 6. 2015, který byl zpracován pracovníkem slovenské celní správy poté, co po převážení vagónu v areálu společnosti SLOVNAFT, a.s. byl ve vrácené cisterně zjištěn nevyčerpaný zůstatek v množství 41.122 litrů, podle stěžovatele neprokazuje skutečnost, že v cisterně bylo skutečně zcela totožné zboží, jako bylo původně dodáno do místa přímého dodání žalobkyni. Stěžovatel má za to, že bez ztotožnění a jednoznačné identifikace zboží, pouze na základě porovnání hmotnosti cisterny prázdné a cisterny vrácené a prohlášení dodavatele o tom, co se má v cisterně nacházet, nebylo možné dojít k závěru, že obsahem cisterny vrácené slovenskému dodavateli byla právě ta část zboží, kterou žalobkyně nevyčerpala. Stěžovatel proto nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu, v němž přisvědčil žalobkyni ohledně obav z dvojího zdanění téhož benzínu na území Evropské unie. Jelikož nebyl prokázán skutečný obsah v cisterně navracené od žalobkyně zpět k dodavateli, má uvedená argumentace pouze hypotetickou povahu. Otázku dvojího zdanění by bylo podle stěžovatele namístež řešit teprve v situaci, kdy by byla spotřební daň ze zcela totožných minerálních olejů skutečně odvedena nejenom žalobkyní v České republice, ale také slovenským dodavatelem, společností SLOVNAFT, a.s.

[11] Stěžovatel nakonec označuje za matoucí odkaz krajského soudu na § 9 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních v souvislosti s tím, že v případě „vylití“ benzínu by tato skutečnost znamenala znehodnocení či ztrátu. Stěžovatel uvádí, že ustanovení § 9 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních se vztahuje na ztráty a znehodnocení při výrobě nebo skladování v daňovém skladu, nikoli na ztrátu či znehodnocení v režimu podmíněného osvobození od daně v průběhu přepravy. To je řešeno v ustanovení § 9 odst. 3 písm. a) téhož zákona. I v případě uvedeném krajským soudem by však podle stěžovatele vznikla žalobkyni povinnost daň přiznat a zaplatit. Výjimku stran vzniku daňové povinnosti v této souvislosti podle stěžovatele tvoří nepředvídatelné ztráty nebo znehodnocení ve smyslu § 3 písm. s) zákona o spotřebních daních. Taková situace však v posuzovaném případě nenastala. Argument, že došlo k selhání lidského faktoru a část

přijatého zboží byla údajně vrácena dodavateli, podle stěžovatele nepředstavuje z pohledu zdanění spotřební daní dotčeného zboží právně relevantní skutečnost.

IV.

[12] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhuje zamítnutí kasační stížnosti. Uvádí, že v jejím případě byl vznik daňové povinnosti podle § 25 odst. 6 zákona o spotřebních daních vázán na okamžik převzetí benzínu, kterým se rozumí faktické, fyzické zmocnění se benzínu žalobkyní. K tomu podle žalobkyně došlo stočením dodaného benzínu z železniční cisterny do jejích automobilových cisteren. Žalobkyně nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, že k převzetí benzínu došlo jeho dodáním dodavatelem (slovenskou společností SLOVNAFT, a.s.) do dispoziční sféry žalobkyně, tedy příjezdem železniční cisterny dodavatele do daňového skladu žalobkyně.

[13] Žalobkyně dále poukazuje na to, že stěžovatelův výklad zákona o spotřebních daních, podle něž žalobkyně převzala celou dodávku benzínu, a tudíž je povinna zaplatit spotřební daň i ze 41.122 litrů benzínu, které byly v železniční cisterně vráceny slovenskému dodavateli společnosti SLOVNAFT, a.s.) je v rozporu s aktuální judikaturou Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, z níž vyplývá, že princip zákazu dvojího zdanění je nutno respektovat bez jakýchkoliv výjimek. Stěžovatel totiž uvedl, že v případě opětovné dodávky vráceného benzínu zpět žalobkyni by správce daně opět požadoval přiznání a zaplacení spotřební daně, tj. další zdanění 41.122 litrů benzínu. Žalobkyně také zcela odmítá tvrzení stěžovatele, že otázka dvojího zdanění nebyla v posuzovaném případě na místě, neboť nebylo prokázáno, že se v železniční cisterně vrácené dodavateli skutečně nacházel benzín totožný s tím, který byl žalobkyni dodán.

[14] Žalobkyně také namítá, že stěžovatel provedl přísně formalistický a nepřiměřeně tvrdý výklad zákona o spotřebních daních, přičemž nerespektoval základní práva a svobody žalobkyně. Samotný jazykový výklad bylo podle žalobkyně nutné doplnit o ostatní interpretační metody, jako např. o metodu systematickou, historickou, teleologickou, logickou, srovnávací a podobně. Žalobkyně rovněž s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 – 155, zdůrazňuje, že v případě možnosti různých výkladů právní normy je vždy třeba volit ten, který nejméně zasahuje do základních práv a svobod jednotlivce, a to i za předpokladu, že takový výklad bude např. v rozporu se základními principy určité daně. Stěžovatel však tuto základní zásadu interpretace veřejnoprávních norem nerespektoval a v posuzovaném případě uplatnil nepřiměřeně tvrdý výklad zákona o spotřebních daních, kterým hrubě zasáhl do základních práv a svobod žalobkyně, a to zejména porušením zákazu dvojího zdanění, ačkoliv byl k dispozici výklad alternativní, k právům žalobkyně šetrnější. Podle něho z předmětné dodávky benzínu o celkovém objemu 76.864 litrů žalobkyně fakticky převzala pouze 35.742 litrů a zbylých 41.122 litrů vrátila dodavateli, což jednoznačně potvrdil jak samotný dodavatel, tak i příslušný orgán slovenské celní správy. K převzetí části dodávky (o objemu 41.122 litrů) tudíž podle žalobkyně nikdy nedošlo. Do volného oběhu na území České republiky ve smyslu § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních tedy žalobkyně uvedla pouze 35.742 litrů benzínu.

V.

pokračování

[15] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, zkoumaje přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost je důvodná.

[17] Spornou je v právě posuzované věci především otázka, v jakém okamžiku došlo ohledně dodávaného benzínu BA Super 95, KN 27101245, z dopravy evidované pod ARC 15SK15051200000001370, zahájené dne 12. 5. 2015 u dodavatele společnosti SLOVNAFT, a.s. a ukončené dne 13. 5. 2015 ve Vlkoši u Kyjova, k uvedení do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky, tedy k jeho vyjmutí z režimu podmíněného osvobození od daně ve smyslu § 3 písm. k) bod 1 zákona o spotřebních daních, a s tím související otázka, zda žalobkyni vznikla ohledně tohoto benzínu povinnost přiznat a zaplatit daň podle § 9 odst. 1 a 2 téhož zákona.

[18] Ze správního spisu je zřejmé (a při podání vysvětlení dne 21. 7. 2015 to u správního orgánu prvního stupně potvrdil i zástupce žalobkyně Ing. M. P., viz protokol o ústním jednání ze dne 21. 7. 2015), že doprava benzínu v režimu podmíněného osvobození od daně pro žalobkyni z daňového skladu společnosti SLOVNAFT, a.s. byla ukončena dne 13. 5. 2015 v místě přímého dodání ve Vlkoši u Kyjova. Celkem přitom bylo žalobkyní přijato 76.864 litrů benzínu. Benzín byl poté žalobkyní z přijaté železniční cisterny stačen do automobilových cisteren a následně byla železniční cisterna vrácena zpět dodavateli. Ve vrácené železniční cisterně byl dodavatelem zjištěn nevyčerpaný zůstatek benzínu v množství 41.122 litrů, což potvrdil po provedení místního šetření také pracovník slovenské celní správy.

[19] Pro nynější věc je stěžejní skutečnost, že předmětná dodávka benzínu byla v režimu podmíněného osvobození od daně dopravována z daňového skladu dodavatele SLOVNAFT, a.s. do místa přímého dodání ve Vlkoši u Kyjova. Pojem „*místo přímého dodání*“ označující místo, do něhož mohou být (stejně jako do daňového skladu) podle zákona o spotřebních daních (srov. např. § 25 odst. 2) dopravovány výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně (včetně ukončování režimu podmíněného osvobození od daně v tomto místě), sice není v zákoně o spotřebních daních definován, lze ale vycházet ze znění směrnice Rady 2008/118/ES, která byla do českého právního řádu transponována novelou zákona o spotřebních daních, zákonem č. 59/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu a o změně zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

[20] Podle čl. 7 odst. 1 směrnice Rady 2008/118/ES, *daňová povinnost ke spotřební dani vzniká okamžikem propuštění ke spotřebě a v členském státě, v němž k tomuto propuštění došlo.*

[21] Podle čl. 7 odst. 2 písm. a) směrnice Rady 2008/118/ES, *pro účely této směrnice se propuštěním ke spotřebě rozumí a) situace, kdy zboží podléhající spotřební dani opustí režim s podmíněným osvobozením od daně, včetně neoprávněného opuštění.*

[22] Podle čl. 7 odst. 3. písm. c) směrnice Rady 2008/118/ES, *okamžikem propuštění ke spotřebě je v situacích uvedených v čl. 17 odst. 2 okamžik přijetí zboží podléhajícího spotřební dani v místě přímého dodání.*

[23] Podle čl. 17 odst. 1 směrnice Rady 2008/118/ES, *zboží podléhající spotřební dani může být přepravováno v režimu s podmíněným osvobozením od daně na území Společenství, včetně přepravy zboží přes třetí zemi nebo třetí území, a) z daňového skladu i) do jiného daňového skladu, ii) registrovanému příjemci, iii) do místa pokračování, kde zboží podléhající spotřební dani opouští území Společenství, jak je uvedeno v čl. 25 odst. 1, iv) příjemci podle čl. 12 odst. 1, je-li zboží odesláno z jiného členského státu; b) z místa dovozu na jakékoli místo určení uvedené v písmeni a), je-li toto zboží odesláno registrovaným odesílatelem. Pro účely tohoto článku se místem dovozu rozumí místo, kde se zboží nachází v okamžiku, kdy je propuštěno do volného oběhu v souladu s článkem 79 nařízení (EHS) č. 2913/92.* “Dle druhého odstavce tohoto ustanovení „(o)dchylně od odst. 1 písm. a) bodů i) a ii) a písm. b) tohoto článku a s výjimkou situace podle čl. 19 odst. 3 může členský stát určení za podmínku, které případně stanoví, povolit přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně na místo přímého dodání nacházející se na jeho území, pokud bylo toto místo určeno oprávněným skladovatelem v členském státě určení nebo registrovaným příjemcem. Tento oprávněný skladovatel nebo registrovaný příjemce odpovídá za předložení oznámení o přijetí zboží podle čl. 24 odst. 1.“ (zvýraznění přidáno Nejvyšším správním soudem)

[24] Nejvyšší správní soud rovněž připomíná, že podmíněné osvobození od spotřební daně je zvláštní režim, jehož smyslem je odklad povinnosti přiznat nebo zjistit, vyměřit a zaplatit daň do dne uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu. Podle § 19 odst. 1 zákona o spotřebních daních je vybraný výrobek v režimu podmíněného osvobození od daně, jestliže je umístěn v daňovém skladu podle § 3 písm. f) téhož zákona nebo je dopravován za podmínek stanovených pro dopravu a vývoz (§ 24 až 27f téhož zákona). Podobně jako v případě osvobození od spotřební daně je i podmíněné osvobození určitým beneficiem, které je navíc v případě podmíněného osvobození z povahy věci pouze dočasné, neboť nejde o úplné vynětí z daňové povinnosti, ale o pouhé odložení daňové povinnosti vázané na dodržení podmínek osvobození.

[25] Ze směrnice Rady 2008/118/ES, konkrétně ze shora citovaného čl. 7 odst. 3 písm. c), plyne, že okamžikem propuštění ke spotřebě, tedy do volného daňového oběhu, je mj. přijetí zboží v režimu s podmíněným osvobozením od daně v místě přímého dodání. Úprava ve směrnici je tak sice jednoznačná, ale do české právní úpravy spotřebních daní nebyl uvedený článek převzat.

[26] Nejvyšší správní soud se tímto právním problémem podrobně zabýval již v rozsudku ze dne 31. 5. 2018, č. j. 2 Afs 290/2017 - 32, v němž vysvětlil, že „že pokud ze směrnice vyplývá výhoda pro jednotlivce a tato výhoda je ve směrnici zcela konkrétně upravena, může se jednotlivce před soudy a správními orgány členských států na ni odvolat, čili její obsah přímo vynutit. Není-li výhoda ve směrnici upravena zcela konkrétně, nelze výhodu bezprostředně vynutit. Jednotlivcům tak nezbyvá než požadovat po členském státu, který směrnici řádně neprovedl, náhradu škody, která neprovedením směrnice jednotlivci vznikla. Povinnosti obsažené a konkrétně upravené ve směrnici, které nebyly včas provedeny,

pokračování

v nich nelze bezprostředně vynutit. Přímý účinek směrnice se vztahuje pouze na oprávnění jednotlivců, nikoli na jejich povinnosti. Uvedené ustanovení čl. 7 odst. 3 písm. c) směrnice je však ustanovením definičním, které původnímu žalobci nestanoví ani právo ani povinnost. Jeho nepřevzetím do českého právního řádu však zákonodárce vytvořil stav, kdy výklad pojmu místo přímého dodání ve spojení s ukončením režimu podmíněného osvobození od daně není jednoznačný[...]. Pokud jde o tzv. nepřímý účinek směrnice, Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 1. 2. 2010, č. j. 5 Afs 68/2009-113, judikoval, že „(p)ovinnost vykládat národní právo v souladu se směrnicí je podmíněna a priori tím, že existuje vnitrostátní předpis, který je nejednoznačný, umožňuje několik výkladů, přitom alespoň jeden z možných výkladů práva je v souladu se směrnicí. Nepřímý účinek komunitárního práva nemůže být contra legem, může však jít i v neprospěch plátce daně“ [...]“ (zvýrazněno Nejvyšším správním soudem). Na podkladě těchto skutečností následně kasační soud v citovaném rozsudku učinil dílčí závěr, že pokud byla doprava zboží v režimu podmíněného osvobození od daně ukončena v místě přímého dodání na území České republiky, znamená to při aplikaci eurokonformního výkladu české vnitrostátní úpravy uvedení zboží do volného oběhu.

[27] S ohledem na citovaná ustanovení zákona o spotřebních daních, směrnice Rady 2008/118/ES i výše zmíněný rozsudek kasačního soudu, jenž se zabýval stejnou právní otázkou, která je i pro prosouzení daného případu stěžejní, dospěl v nyní posuzované věci Nejvyšší správní soud k závěru, že byla-li doprava benzínu v režimu podmíněného osvobození od daně z daňového skladu dodavatele SLOVNAFT, a.s. ukončena dodáním do místa přímého dodání ve Vlkoši u Kyjova, došlo tím k vyjmutí tohoto zboží z režimu podmíněného osvobození od daně, a tedy k jeho uvedení do volného daňového oběhu ve smyslu § 3 písm. k) bod 1 zákona o spotřebních daních. Tím tudíž žalobkyni vznikla podle § 9 odst. 1 a 2 téhož zákona povinnost ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit daň z minerálních olejů. S ohledem na to, že v místě přímého dodání byla ukončena doprava veškerého benzínu z dodávky evidované pod ARC 15SK15051200000001370 obsaženého v železniční cisterně, tak jak byla odeslána z daňového skladu společnosti SLOVNAFT, a.s., tedy 76.864 litrů benzínu (to nepochybně ani žalobkyně, viz opět protokol o jednání s jejím zástupcem ze dne 21. 7. 2015), byl rovněž všechen uvedený benzín z režimu podmíněného osvobození daně vyňat a povinnost přiznat a zaplatit daň z minerálních olejů žalobkyni vznikla ohledně celkového množství 76.864 litrů benzínu.

[28] Správní orgán prvního stupně tudíž vyměřil žalobkyni podle § 46 zákona o spotřebních daních ve spojení s § 101, § 139 a § 147 daňového řádu spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období květen 2015 (v němž byla provedena v tomto rozsudku posuzovaná doprava benzínu BA Super 95, KN 27101245, v množství 76.864 litrů, evidovaná pod ARC 15SK15051200000001370) ve správné výši 100.844.646 Kč. Z důvodů výše uvedených nepochybil ani žalovaný, který rozhodnutí správního orgánu prvního stupně potvrdil.

[29] Krajský soud v napadeném rozsudku naopak chybně uzavřel, že ohledně 41.122 litrů, které byly podle tvrzení žalobkyně omylem vráceny zpět dodavateli, nebyla žalobkyně povinna přiznat a zaplatit daň z minerálních olejů. Vycházel totiž ze skutečnosti, že dodávka benzínu v režimu podmíněného osvobození od daně byla dodána do daňového skladu žalobkyně (a nikoliv do místa přímého dodání), a tudíž benzín, který nebyl stočen z železniční cisterny do automobilových cisteren, nebyl vyňat z režimu

podmíněného osvobození od daně. Krajský soud proto postupoval nesprávně, zrušil-li napadené rozhodnutí a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

[30] Pouze pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že s ohledem na uvedené skutečnosti, z nichž vyplývá, že žalobkyni vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň za celou dodávku benzínu jejím uvedením do volného oběhu v místě přímého dodání ve Vlkoši u Kyjova (a nikoliv až okamžikem stočení benzínu z železniční cisterny do automobilové cisterny, jak uzavřel krajský soud a namítala žalobkyně, vycházejí z toho, že doprava předmětné dodávky benzínu byla ukončena v jejím daňovém skladu), se již nezabýval úvahou stěžovatele (a odpovídající argumentací žalobkyně uvedenou ve vyjádření ke kasační stížnosti) týkající se důkazních prostředků vztahujících se k (údajně) nevyčerpanému zůstatku benzínu v množství 41.122 litrů v železniční cisterně navrácené dodavateli a související problematikou dvojího zdanění. Ta totiž na výše uvedených závěrech kasačního soudu nemůže v nynější věci ničeho změnit.

VI.

[31] Kasační stížnost je z důvodů shora vyložených důvodná. Nejvyšší správní soud proto zrušil napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení tedy krajský soud opětovně posoudí správnost vyměření spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období květen 2015 na základě přiznání ke spotřební dani z minerálních olejů podaného žalobkyní dne 25. 6. 2015.

[32] V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne současně též o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. října 2020

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu