



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobkyně: **SOGNA s.r.o.**, se sídlem Osadní 869/32, Praha 7 – Holešovice, zast. JUDr. Jiřím Matznerem, Ph.D., LL.M., advokátem se sídlem Anny Letenské 34/7, Praha 2 – Vinohrady, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 3. 2019, čj. 2403-2/2019-900000-317, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 7. 7. 2020, čj. 14 Af 21/2019-31,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Žalobkyně podala dne 10. 9. 2018 přiznání ke spotřební dani z piva za zdaňovací období březen 2018, ve kterém požadovala vrátit spotřební daň ve výši 73 440 Kč. Důvodem byl vývoz piva do jiného členského státu EU (do Polska). Celní úřad platebním výměrem ze dne 27. 11. 2018 nepřiznal žalobkyni nárok na vrácení spotřební daně. Žalobkyně neuspěla ani s odvoláním u žalovaného, který odvolání zamítl. Žalovaný se shodl s celním úřadem na tom, že žalobkyně nesplnila všechny podmínky § 14 odst. 2 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Konkrétně nesplnila podmínku podle § 14 odst. 2 písm. a), tedy správci daně neoznámila před odesláním vybraných výrobků, že uplatní nárok na vrácení daně.

[2] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného marně bránila žalobou u městského soudu. Městský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že žalobkyně nesplnila podmínku podle § 14 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních. Dle soudu nejde o žádný formalistický výklad. Právě splnění této podmínky správcí daně umožňuje provést kontrolu a u plátce daně ověřit, zda vybrané výrobky nebyly spotřebovány na území ČR, ale vyvezeny do jiného členského státu.

[3] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatelka trvá na tom, že přístup správních orgánů a městského soudu je formalistický, je v rozporu s právem EU. Transpozice práva EU byla provedena způsobem, který je pro daňové subjekty nevýhodný a více je zatěžuje. Stěžovatelka odkazuje na judikaturu NSS a Ústavního soudu a vysvětluje, že napadený rozsudek je s touto judikaturou v rozporu.

[4] Žalovaný s odůvodněním rozsudku městského soudu souhlasí. Proto navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[5] Kasační stížnost je přípustná, má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Její důvodnost posoudil NSS v mezích rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] Podle § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních, ve znění od 1. 1. 2015, platí:

Plátcí, který dopraví vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky do jiného členského státu pro účely podnikání nebo pro plnění úkolů veřejnoprávního subjektu, vzniká nárok na vrácení daně za podmínky, že

- a) před odesláním vybraných výrobků správcí daně oznámí, že uplatní nárok na vrácení daně,
- b) vybrané výrobky jsou dopravovány se zjednodušeným průvodním dokladem (§ 30),
- c) předloží navrácené vyhotovení zjednodušeného průvodního dokladu řádně potvrzené příjemcem,
- d) předloží doklad o tom, že daň za vybrané výrobky, které byly dopraveny do jiného členského státu, byla na daňovém území České republiky zaplacená nebo přiznána a zaplacená,
- e) předloží doklad o
 1. zaplacení daně v členském státě určení,
 2. zaplacení daně v členském státě, ve kterém došlo ke ztrátě během dopravy nebo ve kterém byla ztráta během dopravy zjištěna s výjimkou nepředvídatelné ztráty nebo znehodnocení, nebo
 3. skutečnosti, že vybraný výrobek není v členském státě určení předmětem daně nebo že je od daně osvobozen, vydaný příslušnými orgány členského státu určení,
- f) u zdaněných vybraných výrobků, které podléhají značení podle tohoto zákona a byly uvedeny do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky, předloží potvrzení od správce daně jiného členského státu, že značení podle tohoto zákona byla zničena nebo odstraněna.

Nárok na vrácení daně vzniká dnem splnění poslední podmínky ze všech podmínek uvedených v písmenech a) až f).

(pro nynější případ významné pasáže zvýraznil NSS)

[8] Jak správně uvedl již městský soud a jak jednoznačně plyne z právě uvedeného textu, pro vznik nároku na vrácení spotřební daně je třeba splnit všechny podmínky

stanovené v § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních (viz poslední větu tohoto ustanovení).

[9] V nyní řešené věci stěžovatelka nesplnila podmínku podle § 14 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních, tedy před odesláním vybraných výrobků správci daně neoznámila, že uplatní nárok na vrácení daně. Toto ustanovení nahradilo do konce roku 2014 platnou podmínku podle písmena a), dle níž platilo, že plátce daně *před odesláním vybraných výrobků správci daně oznámí, že uplatní nárok na vrácení daně; s tímto oznámením předloží doklad o tom, že daň za vybrané výrobky, které budou dopraveny do jiného členského státu, byla na daňovém území České republiky zaplacená*. Do 30. 6. 2005 pak podle stejného ustanovení platilo, že plátce daně *před odesláním vybraných výrobků uplatní nárok na vrácení daně u celního úřadu*.

[10] Právě uvedené odlišné textace § 14 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních jsou významné též při výkladu judikátů, o které se stěžovatelka v kasační stížnosti opírá (viz bod [19] níže).

[11] Stěžovatelka předně argumentuje, že zákon o spotřebních daních je v rozporu se směrnicí 2008/118/ES.* NSS k tomu uvádí, že směrnice sice řeší v čl. 33 a násl. též vrácení daně v případě exportu do jiného členského státu, procesní detaily postupu vrácení daně však nestanoví. Městský soud v tomto správně odkázal na čl. 9 směrnice, dle něhož se spotřební daň vyměří a vybere a popřípadě vrátí nebo promine *postupem stanoveným každým členským státem*. Směrnice v tomtéž ustanovení jen zdůrazňuje, že tato procesní úprava musí být stejná pro zboží tuzemské a zboží z jiných členských států (*Členské státy použijí stejné postupy na tuzemské zboží i na zboží pocházející z ostatních členských států*). Proto se stěžovatelka mylí, pokud říká, že česká úprava je přísnější než úprava evropská. NSS opakuje, že směrnice 2008/118/ES stanoví jen základní zásady. Detailní procesní úpravu ponechává na procesních předpisech členských států.

[12] Stěžovatelka v této souvislosti mj. odkazuje na čl. 34 odst. 2 písm. a) směrnice 2008/118/ES, dle něhož je třeba pro vrácení daně mj. splnit požadavek, aby *před odesláním zboží* bylo podáno prohlášení příslušným orgánům členského státu. Jakkoliv není zcela jasné, co se rozumí oním prohlášením a jak je třeba ono prohlášení učinit, je dle ní zřejmé, že český zákon stanoví přísnější podmínky než směrnice. NSS uvádí, že stěžovatelka v tomto bodě zjevně nechápe vztah směrnice a českého zákona o spotřebních daních. Lze jen zopakovat již řečené, tedy že směrnice stanoví základní zásady, ovšem detailní procesní úpravu určuje až vnitrostátní zákonodárce členského státu EU. Stěžovatelka si (správně) povšimla, že podmínky čl. 34 odst. 2 směrnice nejsou zcela jasné; ostatně účelem směrnic EU je legislativní cestou stanovit konkrétní cíl. Směrnice však nediktují, jakými prostředky daného cíle dosáhnout (srov. čl. 288 Smlouvy o fungování EU). NSS k tomu dodává, že i nyní sporné ustanovení směrnice v řadě ohledů – již s ohledem na svou povahu – není přímo aplikovatelné; členský stát jej musí provést ve svém národním právu.

* Směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. 12. 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS. Úř. věst. L 9, 14. 1. 2009, s. 12-30

[13] NSS proto shrnuje, že zde není žádný rozpor mezi právem EU a právem českým. Jakékoliv úvahy o tom, že by správní orgány a soudy neměly český zákon aplikovat, proto nejsou namístě.

[14] Doslovný výklad § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních není ani žádnou mechanickou a bezduchou aplikací textu zákona. Jak již správně uvedli městský soud i žalovaný (bod 21 napadeného rozsudku a s. 7 a 8 rozhodnutí žalovaného), povinnost oznámit budoucí uplatnění nároku na vrácení daně *před odesláním vybraných výrobků* plní důležitou kontrolní funkci. Umožňuje totiž předběžnou kontrolu zboží správcem daně. Jen tak lze ověřit, že totožné zboží (v nynějším případě pivo) nebylo spotřebováno na území ČR, ale bude skutečně exportováno do jiného členského státu (v nynějším případě do Polska). Oznámení až poté, co bylo zboží exportováno, v tomto ohledu postrádá rozumný smysl. Jak žalovaný vysvětluje na s. 8 rozhodnutí, pokud by byl zpochybněn jasný text § 14 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních, stačilo by pro úspěšný nárok na vrácení spotřební daně v tuzemsku „*ke spotřebě propustit množství piva x, spotřebovat jej, a v jiném členském státě po půl roce propustit ke spotřebě totožné množství piva x*“.

[15] Stěžovatelka tvrdí, že vůbec není jasné, zda by správce daně kontrolu v návaznosti na oznámení provedl. To je samozřejmě pravda, ale právě *možnost* daňové kontroly je důležitým aspektem v boji proti daňovým únikům. V nynějším případě však stěžovatelka svým postupem zcela vyloučila již jen eventualitu kontroly.

[16] Nelze se tedy odvolávat na to, že stěžovatelka vyvezla do Polska pivo stejného typu. Klíčové je, aby šlo o *totožný* produkt, který nebyl spotřebován v tuzemsku. Problémem postupu stěžovatelky je, že export *téhož* piva do Polska zůstal jen v rovině pravděpodobnosti. Stěžovatelka znemožnila správci daně bezpečně ověřit, zda se tak opravdu stalo. Pokud tedy opravdu došlo k dvojímu zdanění (což nelze vyloučit, ale ani potvrdit), jde to jen na vrub stěžovatelky a jejího laxního postupu při plnění jasně nastavených zákonných povinností.

[17] Nelze proto argumentovat, že právní názor žalovaného vede k dvojímu zdanění. Trvat na důsledném splnění všech požadavků § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních není samoučelné. Pokud by totiž správní soudy dospěly k závěru, že postačí i pozdější sdělení správci daně o nároku na vrácení spotřební daně, vytvořily by – v rozporu s jasnou dikcí zákona a obecným příkazem směrnice – snadný prostor pro daňové úniky.

[18] Stěžovatelka se dále dovolává několika rozhodnutí NSS.

[19] Rozsudek ze dne 6. 8. 2009, čj. 9 Afs 108/2008-59, *HUNSGAS*, řešil právní úpravu zákona o spotřebních daních ještě ve znění do 30. 6. 2005, respektive řešil problém zpětné aplikace tehdy nové právní úpravy počínaje 1. 7. 2005 (změna provedená zákonem č. 217/2005 Sb.) na dřívější právní vztahy. NSS ve věci *HUNSGAS* vysvětlil, že původní podmínku zákona ve znění do 30. 6. 2005 nebylo v praxi možné naplnit (s odkazem na důvodovou zprávu k novele č. 217/2005 Sb., dle níž se nárok na vrácení daně „[m]ůže uplatnit až po jeho vzniku, a není tedy možné nárok na vrácení daně uplatnit ještě před odesláním vybraných výrobků“). NSS dále upozornil, že právní úprava do 30. 6. 2015 byla nejednoznačná. Poté se ponořil do skutkových detailů tehdy řešené věci. Se zřetelem na

skutkové okolnosti uzavřel: „Výklad, který popře právo na vrácení prokazatelně duplicitně ubrazené spotřební daně pro nesplnění formální podmínky, která je navíc v zákoně stanovena nejednoznačným způsobem, a to nikoli podmínky hmotněprávní povahy (jež by nárok na vrácení daně vylučovala), ve svém důsledku skutečně znamená interpretaci, jež je v extrémním rozporu s principy spravedlnosti a která zakládá dotčení na základním právu a svobodě. To platí tím spíše, že došlo ke dvojímu zdanění téhož zboží touž daní ve dvou členských státech Evropské unie [...]“.

[20] NSS proto uzavírá, že z rozsudku 9 Afs 108/2008, *HUNSGAS*, v žádném případě neplyne, že by snad správní orgány mohly podmínku § 14 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních ignorovat (podobně městský soud v bodě 23 napadeného rozsudku). Rozsudek *HUNSGAS* včetně obsažně citovaného závěru třeba vnímat ve světle tam řešených jedinečných okolností a specifického problému prokazování, co se v oné věci vlastně stalo (se zřetelem na střet staré, svou povahou však nesmyslné, a proto neaplikovatelné úpravy, na straně jedné, a úpravy nové, ovšem uplatňované retroaktivně, na straně druhé).

[21] Co se týče rozsudku ze dne 26. 4. 2007, čj. 9 Afs 16/2007-87, č. 1221/2007 Sb. NSS, lze se jistě plně ztotožnit s právními větami, které stěžovatelka opětovně cituje („I. Obsahem správy daně je právo činit jen ta opatření, která jsou potřebná ke správnému a úplnému stanovení daňové povinnosti, nikoliv zajistit si platbu daně z téže částky dvakrát. II. Princip zákazu dvojího zdanění je nutno respektovat nejen v případě, kdy platná právní úprava umožňuje zdanit jeden a tentýž příjem u dvou daňových subjektů, ale i v případě, kdy se jedná o dvojí zdanění jednoho a téhož příjmu u jednoho a téhož daňového subjektu.“). Městský soud se však k této argumentaci vyčerpávajícím způsobem vyjádřil v bodě 29 napadeného rozsudku. Tam vysvětlil, že se sice s uvedenými právními větami lze ztotožnit, nicméně podstata nynější věci je zcela jiná než kauza řešená rozsudkem 9 Afs 16/2007 (šlo tam o specifický skutkový případ dvojího zdanění daní z příjmů fyzických osob). Zde stěžovatelka uplatňuje nárok na vrácení spotřební daně v situaci, kdy nesplnila jednoduché zákonné podmínky pro uplatnění tohoto nároku. Tím současně znemožnila definitivně určit, zda k nějakému dvojímu zdanění opravdu došlo.

[22] Ve vztahu k dalším citovaným judikátům lze jen stručně uvést, že s nimi NSS souhlasí, ovšem tam uvedené právní závěry na nynější případ nijak nedopadají. Stěžovatelkou citované nálezy se jednak týkají problematiky dvojího zdanění, jednak řeší problematiku, kdy právo umožňuje dvojí výklad, jeden pro daňový subjekt příznivý, druhý pro daňový subjekt nepříznivý [nálezy ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02 (N 145/31 SbNU 291), ze dne 11. 3. 2004, sp. zn. III. ÚS 667/02 (N 39/32 SbNU 383)]. V nynější věci dvojí zdanění jednoznačně prokázat nelze (viz shora). Zákon ani nemá žádný dvojí výklad, ale naopak výklad jednoznačný.

[23] NSS proto v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[24] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. listopadu 2020

Zdeněk Kühn
předseda senátu