



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Mikeše a soudců Milana Podhrázkého a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **SOGNA s.r.o.**, se sídlem Osadní 869/32, Praha 7, zast. JUDr. Jiřím Matznerem, Ph.D., LL.M., advokátem se sídlem Anny Letenské 34/7, Praha 2, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 1. 2019, čj. 502/2019-900000-317, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 11. 2020, čj. 10 Af 14/2019-42,

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.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně (dále „stěžovatelka“) podala dne 22. 2. 2018 přiznání ke spotřební dani z piva za zdaňovací období leden 2018, ve kterém požadovala vrátit spotřební daň ve výši 147 168 Kč. Důvodem byl vývoz piva do Polska. Celní úřad pro hlavní město Prahu (dále „správce daně“) platebním výměrem ze dne 12. 6. 2018, čj. 149586/2018-510000-32.1, nepřiznal stěžovatelce nárok na vrácení spotřební daně. Proti platebnímu výměru podala stěžovatelka 23. 7. 2018 odvolání. Dne 10. 9. 2019 obdržel správce daně od stěžovatelky dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období leden 2018, kterým stěžovatelka navýšila uplatněný nárok na vrácení spotřební daně o 21 888 Kč. Správce daně postoupil dodatečné

daňové přiznání žalovanému. Ten následně v záhlaví uvedeným rozhodnutím odvolání zamítl a napadený platební výměr potvrdil.

[2] Žalovaný se shodl se správcem daně na tom, že stěžovatelka nesplnila všechny podmínky pro vrácení spotřební daně podle § 14 odst. 2 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném od 29. 7. 2016 (dále jen „zákon 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.

[3] Následně podala stěžovatelka proti rozhodnutí žalovaného u Městského soudu v Praze žalobu, který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem jako nedůvodnou zamítl.

[4] Městský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že stěžovatelka nesplnila podmínku podle § 14 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních. Splnění této podmínky umožňuje správci daně provést kontrolu a u plátce daně ověřit, zda vybrané výrobky nebyly spotřebovány na území ČR, ale vyvezeny do jiného členského státu. Oznamovací povinnost nemohla být splněna podáním řádného daňového přiznání, neboť podmínka podle § 14 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních vyžaduje, aby oznámení bylo provedeno před odesláním výrobků. Městský soud odkázal na rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2020, čj. 10 Afs 238/2020-62, *SOGNA I*, kterým byla potvrzena správnost jeho závěrů v případě skutkově totožné věci téže žalobkyně stran zdaňovacího období březen 2018.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Stěžovatelka namítá, že transpozice 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 o spotřebních daních“) byla provedena způsobem, který je pro daňové subjekty nevýhodný a více je zatěžuje. Právo Evropské unie má přednost. Podle směrnice o spotřebních daních je třeba před odesláním zboží podat prohlášení příslušným orgánům členského státu určení. Nevyplývá z ní však, co je tímto prohlášením myšleno a jak se má učinit. Městský soud pochybil, jestliže žalobu zamítl, přestože v bodě 25 napadeného rozsudku dospěl k závěru, že byly splněny podmínky nároku na vrácení spotřební daně. Ke zmapování vyváženého zboží slouží zjednodušené průvodní doklady. Městský soud chybně převzal argumentaci správních orgánů, dle které správci daně nebylo umožněno provést kontrolu vybraných výrobků. Stěžovatelka vybrané výrobky vyvezla do členského státu určení a uhradila spotřební daň ve dvou členských státech. Městský soud postupoval v rozporu s rozsudkem NSS ze dne 6. 8. 2009, čj. 9 Afs 108/2008-59, *HUNSGAS*. To, že nebylo umožněno provést kontrolu, neznamena, že vybrané výrobky nebyly z ČR vyvezeny. Městský soud nerespektuje princip zákazu dvojího zdanění. V tomto směru odkázala stěžovatelka na rozsudek NSS ze dne 26. 4. 2007, čj. 9 Afs 16/2007-87, č. 1221/2007 Sb. NSS, a na nález Ústavního soudu ze dne 11. 3. 2004, sp. zn. III. ÚS 667/02. V případě pochybností je třeba postupovat mírněji (nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02).

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že obsahově totožnou kasační stížnost Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem *SOGNA I*. Není zřejmé, jaké mírnější úpravy se stěžovatelka dovolává a v čem by měla být vnitrostátní úprava přísnější

pokračování

než směrnice o spotřebních daních. Bod 25 napadeného rozsudku se toliko obecně věnuje zjednodušenému průvodnímu dokladu. Stěžovatelka již tím, že nesplnila podmínku oznámení, vyloučila vznik nároku na vrácení daně, a to i kdyby skutečně byly vybrané výrobky dopraveny do Polska a tam zdaněny. Stěžovatelkou citovaná judikatura není na nyní projednávanou věc přílehlavá. Závěrem žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost a dospěl k závěru, že není důvodná.

[8] Nejvyšší správní soud úvodem předesílá, že prakticky totožnými kasačními stížnostmi téže stěžovatelky se zabýval již v rozsudku *SOGNA I* a v rozsudku NSS ze dne 11. 4. 2022, čj. 10 Afs 239/2020-48, *SOGNA II*. V těchto věcech šlo o zdaňovací období březen 2018 (rozsudek *SOGNA I*) a duben 2018 (rozsudek *SOGNA II*). Nyní projednávaná věc se týká zdaňovacího období leden 2018. Městský soud v napadeném rozsudku výslovně odkázal na rozsudek *SOGNA I*. Stěžovatelka proto již v kasační stížnosti mohla brojit proti závěrům Nejvyššího správního soudu a polemizovat s nimi. Ta však v tomto ohledu zůstala zcela pasivní a toliko znovu podala shodnou kasační stížnost, kterou se již Nejvyšší správní soud zabýval. Stěžovatelka tak nesnesla žádné důvody, pro které by měl nyní rozhodující senát zvažovat, zda není dán důvod pro předložení věci k rozhodnutí rozšířenému senátu postupem podle § 17 odst. 1 s. ř. s. Nejvyšší správní soud proto v nyní projednávané věci vyšel plně ze závěrů rozsudků *SOGNA I* a *SOGNA II*, na které v podrobnostech odkazuje.

[9] Nejvyšší správní soud se předně zabýval tím, zda je napadený rozsudek přezkoumatelný (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Stěžovatelka totiž namítá, že je dán rozpor mezi jeho výrokem a odůvodněním, neboť městský soud žalobu zamítl, přestože z bodu 25 napadeného rozsudku plyne, že byly splněny podmínky nároku na vrácení spotřební daně. Tato námitka není důvodná.

[10] Městský soud v bodě 25 napadeného rozsudku uvedl, že „[u]stanovení § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních konkretizuje, že nárok na vrácení spotřební daně vzniká pouze za předpokladu, že plátce daně předloží doklad o tom, že daň byla odvedena jak na území České republiky, tak v členském státě určení [srov. písm. d) a e) tohoto ustanovení], čímž prokáže dvojitě zdanění ve dvou členských státech. Podmínky stanovené pod písm. b) a c) téhož ustanovení pak slouží ke zmapování, které zboží bylo odesláno do členského státu určení a zda svým popisem odpovídá zboží, z něhož byla odvedena daň v členském státě odeslání. Tyto informace jsou obsaženy ve zjednodušeném průvodním dokladu, který musí být přiložen k přepravovanému zboží, jak přímo stanoví čl. 34 bod 1 směrnice 2008/118/ES. Zjednodušený průvodní doklad obsahuje mj. informace o druhu, množství, hmotnosti zboží, včetně jeho označení a identifikačního čísla.“ Z uvedeného tak vyplývá, že se městský soud v tomto bodě toliko obecně zabýval tím, jaké jsou podmínky pro to, aby byla plátcům daně vrácena spotřební daň při odeslání zboží do jiného členského státu. Nehodnotil v něm však, zda tyto podmínky stěžovatelka splnila. Jak navíc vyplývá z bodu 26 a 28 napadeného rozsudku, městský soud zdůraznil, že další podmínkou podle § 14 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních je oznámení správci daně, že plátce daně bude uplatňovat nárok

na vrácení daně. Protože stěžovatelka tuto povinnost nesplnila, nemohl jí být přiznán nárok na vrácení spotřební daně. Odůvodnění napadeného rozsudku tak je v souladu s jeho výrokem. Nejvyšší správní soud proto přistoupil k věcnému posouzení uplatněných kasačních námitek.

[11] Plátci, který dopraví vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu na daňovém území ČR do jiného členského státu pro účely podnikání nebo pro plnění úkolů veřejnoprávního subjektu, vzniká nárok na vrácení daně, splní-li kumulativně podmínky uvedené v § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Jednou z těchto podmínek podle písm. a) tohoto ustanovení je, že plátce daně *před odesláním vybraných výrobků správci daně oznámí, že uplatní nárok na vrácení daně*. Stěžovatelka tuto podmínku nesplnila, neboť neoznámila správci daně před odesláním vybraných výrobků (piva) do Polska, že uplatní nárok na vrácení daně.

[12] Jde-li o tvrzený rozpor mezi směrnicí o spotřebních daních a zákonem o spotřebních daních, Nejvyšší správní soud již v rozsudku *SOGNA I* dospěl k závěru, že zde žádný rozpor dán není. Konkrétně uvedl, 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 tomtož 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.“ (bod 11 rozsudku *SOGNA I*).

[13] Městský soud v bodě 29 napadeného rozsudku neuvedl, že směrnice o spotřebních daních upravuje procesní postupy pro vrácení daně, jak mylně namítá stěžovatelka. Městský soud pouze zopakoval výše citované závěry rozsudku *SOGNA I*. Z nich však nevyplývá, že by směrnice o spotřebních daních upravovala detailně procesní postupy pro vrácení daně. Jak již totiž uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku *SOGNA I* a správně městský soud v nyní napadeném rozsudku, podle čl. 9 směrnice o spotřebních daních se spotřební daň *vyměří a vybere a popřípadě vrátí nebo promine postupem stanoveným každým členským státem*. Je proto na každém členském státu, aby si stanovil vlastní procesní postupy pro vyměření, vybrání, vrácení nebo prominutí daně, a to v souladu se základním rámcem vymezeným touto směrnicí. Tuzemský zákonodárce proto postupoval v souladu se směrnicí o spotřebních daních, stanovil-li v § 14 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních, že podmínkou pro vznik nároku na vrácení spotřební daně je oznámení o uplatnění nároku na vrácení daně před odesláním vybraných výrobků.

[14] Důvodný není ani poukaz stěžovatelky na to, že podle čl. 34 odst. 2 písm. a) směrnice o spotřebních daních je třeba pro vrácení daně mj. splnit požadavek, aby před odesláním zboží bylo podáno prohlášení příslušným orgánům členského státu. Jak totiž uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku *SOGNA I*, bod 12, „*stěžovatelka v tomto bodě 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,*

pokračování

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 ani nyní sporné ustanovení směrnice není přímo aplikovatelné, a členský stát jej tedy musí provést ve svém národním právu.“ Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že správní orgány a městský soud správně na věc stěžovatelky použily tuzemskou právní úpravu, tj. § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních.

[15] Povinnost oznámit budoucí uplatnění nároku na vrácení daně před odesláním vybraných výrobků plní důležitou kontrolní funkci. Umožňuje totiž správci daně předběžnou kontrolu zboží. Jen tak lze ověřit, že totožné zboží (v nynějším případě pivo) nebylo spotřebováno na území ČR, ale bude skutečně exportováno do jiného členského státu (zde do Polska). Právě možnost daňové kontroly je důležitým nástrojem v boji proti daňovým únikům. Nejde proto o formalistické lpění na textu § 14 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních.

[16] V nyní projednávané věci však stěžovatelka svým postupem zcela vyloučila to, že kontrola mohla proběhnout. Správce daně proto nemohl bezpečně ověřit, zda stěžovatelka vyvezla do Polska totožný produkt, který nebyl spotřebován v tuzemsku. Došlo-li proto opravdu k dvojímu zdanění, což nelze vyloučit, ale ani potvrdit s ohledem na nesplnění povinnosti podle § 14 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních, jde to k tíži stěžovatelky a jejímu přístupu k plnění zákonných povinností. Trvání na důsledném splnění všech požadavků § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních není samoúčelné. Pokud by totiž správní soudy dospěly k závěru, že postačí i pozdější sdělení správci daně o nároku na vrácení spotřební daně (např. až podáním daňového přiznání, jak tvrdí stěžovatelka), vytvořily by v rozporu s jasným požadavkem zákona a obecným příkazem směrnice o spotřebních daních snadný prostor pro daňové úniky (bod 14 až 17 rozsudku *SOGNA I*).

[17] Správní orgány a městský soud tak s ohledem na výše uvedené dospěly ke správnému závěru, že stěžovatelce nevznikl nárok na vrácení spotřební daně, neboť ta v rozporu s § 14 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních před odesláním vybraných výrobků neoznámila správci daně, že uplatní nárok na vrácení daně. Na tomto požadavku je třeba trvat a nestačí, tvrdí-li stěžovatelka, že k vývozu vybraných výrobků do Polska a k zaplacení spotřební daně ve dvou členských státech došlo s ohledem na zjednodušené průvodní doklady. Jak totiž důvodně uvedl městský soud v bodě 26 napadeného rozsudku „[b]ýt je ve zjednodušených průvodních dokladech uvedena specifikace zboží a jejich objem, tyto doklady samy o sobě nepodléhají kontrole ze strany celních orgánů, a proto pravdivost údajů na nich uvedených není ověřena.“

[18] Pokud jde o argumentaci stěžovatelky judikaturou Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu (blíže viz rekapitulaci v bodě [5] tohoto rozsudku), Nejvyšší správní soud již v rozsudku *SOGNA I* dospěl k závěru, že tato judikatura není na nyní projednávanou věc přílehlavá. Nejvyšší správní soud proto ve stručnosti odkazuje na bod 18 až 22 odůvodnění rozsudku *SOGNA I*, ve kterém podrobně osvětlil, proč není argumentace stěžovatelky touto judikaturou důvodná. Stěžovatelka závěry rozsudku *SOGNA I* nijak nezpochybnila a nepolemizuje s nimi. Není proto dán důvod, je zde znovu obsírně opakovat.

IV. Závěr a náklady řízení

[19] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Ze shora uvedených důvodů proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[20] Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 7. září 2022

Petr Mikeš
předseda senátu