



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally 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, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 3. 2016, č. j. 12338/2016-900000-304.1, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti I. a II. výroku rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 14. 1. 2021, č. j. 62 Af 58/2016-86,

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 o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

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 § 101, § 139 a § 147 daňového řádu spotřební daň z minerálních olejů (benzínu) 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.

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který rozsudkem ze dne 17. 5. 2018, č. j. 62 Af 58/2016-55, rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Ke kasační stížnosti žalovaného však Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 29. 10. 2020, č. j. 4 Afs 183/2018-41 (dále také jen

„zrušující rozsudek“), uvedený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[4] Ve zrušujícím rozsudku Nejvyšší správní soud za nesprávný považoval závěr krajského soudu o tom, že dodávka v celkovém množství 76.864 litrů 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 (v množství 41.122 litrů benzínu), nebyl vyňat z režimu podmíněného osvobození od daně. Na základě toho pak považoval za nesprávný také závěr krajského soudu o vzniku povinnosti přiznat a zaplatit daň z uvedeného benzínu podle § 9 odst. 1 a 2 téhož zákona (bližší viz dále).

II.

[5] Krajský soud následně v záhlaví specifikovaným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) žalobu zamítl.

[6] Krajský soud v napadeném rozsudku poukázal na závěry Nejvyššího správního soudu, vyslovené ve zrušujícím rozsudku, podle nichž byla-li doprava benzínu 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 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, 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. Správní orgán prvního stupně tudíž vyměřil žalobkyni spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období květen 2015 ve správné výši 100.844.646 Kč a nepochybil ani žalovaný, který rozhodnutí správního orgánu prvního stupně potvrdil.

[7] K námitce žalobkyně, že by měla být oprávněna převzít od dodavatele novou dodávku o 41.122 litrech benzínu (tolik bylo vlivem selhání lidského faktoru v železniční cisterně omylem vráceno dodavateli), aniž by z tohoto objemu byla povinna přiznat či zaplatit daň spotřební daň, jelikož tak učinila již dříve, krajský soud vyslovil, že žalobkyni jednoznačně 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 stočením benzínu z železniční cisterny do automobilové cisterny. Zabývat se tak otázkou nevyčerpaného zůstatku benzínu v množství 41.122 litrů v železniční cisterně navrácené dodavateli je v nynější věci nadbytečné.

[8] Krajský soud nakonec k žalobkyni poukazované otázce správnosti potenciálního budoucího postupu žalovaného vyslovil, že tato přesahuje rámec soudního přezkumu v nynější věci.

III.

pokračování

[9] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) nyní proti výrokům I. (kterým byla žaloba zamítnuta) a II. (který krajský soud rozhodl, že žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení) napadeného rozsudku brojí kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek v rozsahu těchto výroků zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Stěžovatelka má především za to, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, jelikož v něm krajský soud nikterak nezdůvodnil, proč areál stěžovatelky ve Vlkoši u Kyjova, do kterého byla posuzovaná dodávka benzínu dopravována, kvalifikuje jako místo přímého dodání, a nikoliv jako daňový sklad. Jelikož tato skutečnost představuje východisko pro další závěry krajského soudu, má stěžovatelka za to, že jeho nepodložením příslušnými důvody bylo zasaženo do jejího práva na spravedlivý proces.

[11] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud v napadeném rozsudku vadně interpretoval a aplikoval ustanovení zákona o spotřebních daních a Směrnici Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (dále jen „směrnice 2008/118/ES“). Konkrétně krajskému soudu vytýká, že nesprávně vyložil pojem převzetí zboží, v důsledku čehož pochybil při určení okamžiku ukončení dopravy benzínu v režimu podmíněného osvobození od daně a následně při posouzení otázky, kdy a zda stěžovatelce vznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň z části benzínu o objemu 41.122 litrů. Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že doprava veškerého dopravovaného benzínu v režimu podmíněného osvobození od daně od slovenského dodavatele byla ukončena dodáním do místa přímého dodání ve Vlkoši u Kyjova, čímž došlo k vyjmutí celého množství benzínu o objemu 76.864 litrů z režimu podmíněného osvobození od daně a k jeho uvedení do volného oběhu. Nesouhlasí proto ani s tím, že k tomuto okamžiku jí vznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň nehledě na to, že část benzínu o objemu 41.122 litrů zůstala nevyčerpaná v cisterně a vrátila se zpět dodavateli. Podle stěžovatelky z § 25 odst. 6 zákona o spotřebních daních jednoznačně vyplývá, že doprava je ukončena okamžikem převzetí výrobků příjemcem, nikoliv dodáním ze strany dodavatele. Stěžovatelka přitom z celé dodávky benzínu o objemu 76.864 litrů převzala (vyčerpala z cisterny) pouze 35.742 litrů. Doprava tohoto množství benzínu tedy byla ukončena, toto zboží bylo vyňato z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a uvedeno do volného daňového oběhu na území České republiky, čímž stěžovatelce podle § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních vznikla z tohoto množství benzínu povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň.

[12] Naopak, zbývající množství benzínu o objemu 41.122 litrů, které stěžovatelka prokazatelně z cisterny nevyčerpala a bylo tak vráceno zpět dodavateli, stěžovatelka nepřevzala ve smyslu § 25 odst. 6 zákona o spotřebních daních, a tudíž nemohlo dojít k ukončení dopravy, k uvedení zboží do volného daňového oběhu na území České republiky ani následnému vzniku povinnosti přiznat a zaplatit spotřební daň z tohoto vráceného množství benzínu.

[13] Krajský soud podle stěžovatelky zcela pominul smysl ustanovení zákona o spotřebních daních, základní zásady správy daní podle daňového řádu a ústavněprávní limity veřejné moci a přisvědčil striktně formalistické argumentaci správních orgánů. Stěžovatelka zdůrazňuje, že účelem zákona o spotřebních daních není umožnit dvojí

zdanění totožného zboží u téhož daňového subjektu. Stěžovatelka má rovněž za to, že závěry správních orgánů a krajského soudu odporují především zásadě legitimacy podle § 5 odst. 2 daňového řádu a zásadě správného zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady podle § 1 odst. 2 téhož zákona. Nadto žalovaný podle stěžovatelky postupoval také v rozporu s článkem 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), podle něhož musí být při používání ustanovení o mezích základních práv a svobod šetřeno jejich podstaty a smyslu a tato omezení nesmějí být zneužívána k jiným účelům, než pro které byla stanovena, a s článkem 4 odst. 1 ve spojení s článkem 2 odst. 2 Listiny a čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky, neboť správce daně může veřejnou moc uplatňovat pouze v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví, a povinnosti je oprávněn ukládat toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod. Stěžovatelka na podporu svých závěrů poukazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 11. 3. 2004, sp. zn. III. ÚS 667/02, podle něhož jsou orgány veřejné správy při ukládání a vymáhání daní povinny respektovat zásadu zákazu dvojího zdanění, a to i za situace, kdy platná právní úprava umožňuje zdanit jeden a týž příjem u dvou daňových subjektů, a také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 9 Afs 16/2007-87, podle něhož je obsahem správy daně právo činit jen ta opatření, která jsou potřebná ke správnému a úplnému stanovení daňové povinnosti, nikoliv zajistit si platbu daně z téže částky dvakrát.

[14] Stěžovatelka nakonec zdůrazňuje, že problém dvojího zdanění není v současné době pouze hypotetický, neboť s ohledem na vyjádření žalovaného ze dne 18. 12. 2020 a skutečnost, že stěžovatelka od téhož dodavatele stále benzín odebírá, lze s jistotou říct, že při opětovném dovozu totožného zboží dojde ke dvojímu zdanění.

IV.

[15] Žalovaný ve vyjádření navrhuje zamítnutí kasační stížnosti. Předesílá, že stěžovatelka uplatňuje námitky týkající se nesprávného posouzení právní otázky vzniku povinnosti přiznat a zaplatit spotřební daň z dodaného množství benzínu do areálu ve Vlkoši u Kyjova, formalistického výkladu zákona o spotřebních daních a problematiky dvojího zdanění poté, co se těmito otázkami již Nejvyšší správní soud zabýval a ve zrušujícím rozsudku k nim vyjádřil závazný právní názor. Žalovaný proto zdůrazňuje, že uvedené námitky jsou nepřijatelné ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. Žalovaný dále uvádí, že otázka správnosti jeho potenciálního budoucího postupu přesahuje rámec soudního přezkumu v nynější věci, a je tudíž pro posuzovanou věc zcela irelevantní. Ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. poskytuje prostřednictvím žalobní legitimace ochranu tomu, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení rozhodnutím správního orgánu, nikoliv tomu, kdo tvrdí, že správní orgán v budoucnu jeho práva poruší.

[16] Žalovaný nakonec neshledává důvodnou ani stěžovatelčinu argumentaci týkající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku vycházel ze zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu, podle něž doprava benzínu v režimu podmíněného osvobození od daně pro stěžovatelku z daňového skladu společnosti SLOVNAFT, a.s. byla ukončena dne 13. 5. 2015 v místě přímého dodání ve Vlkoši u Kyjova. Tato skutečnost přitom podle kasačního soudu vyplývala ze správního spisu a při podání vysvětlení dne 21. 7. 2015 ji u správního orgánu prvního

pokračování

stupně potvrdil i zástupce stěžovatelky Ing. M. P. K tomu žalovaný také připomíná, že výše uvedený závěr o ukončení dopravy v místě přímého dodání nebyl v průběhu daňového řízení jakkoliv sporný a stěžovatelka jej v jeho průběhu nikterak nezpochybňovala. S ohledem na to, že byl krajský soud vázán právním závěrem uvedeného zrušujícího rozsudku a v napadeném rozsudku na něj poukázal, nelze mu vytýkat, že do odůvodnění nepřevzal veškerou právní argumentaci kasačního soudu.

V.

[17] Stěžovatelka v replice ze dne 14. 5. 2021 v reakci na argumentaci žalovaného týkající se nepřipustnosti kasační stížnosti podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. předesílá, že první kasační stížnost ze dne 4. 6. 2018 podal žalovaný a druhou kasační stížnost (o níž je nyní vedeno řízení o kasační stížnosti) podala stěžovatelka. Z tohoto důvodu proto není její kasační stížnost nepřipustná podle uvedeného ustanovení. V opačném případě by totiž byla stěžovatelka zbavena možnosti obrátit se s ochranou svých práv ke kasačnímu soudu, čímž by bylo závažně zasaženo do jejího práva na přístup k soudu a na spravedlivý proces. Nad rámec již uvedené stížnostní argumentace stěžovatelka neuvádí nové skutečnosti.

VI.

[18] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[19] Kasační stížnost je zčásti nepřipustná a zčásti nedůvodná.

[20] Nejvyšší správní soud, jak výše uvedeno, v nynější věci již jednou rozhodoval, a to rozsudkem ze dne 20. 10. 2020, č. j. 4 Afs 183/2018-41, kterým zrušil rozsudek krajského soudu ze dne 17. 5. 2018, č. j. 62 Af 58/2016-5, a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[21] S ohledem na uvedené platí, že zruší-li Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, zaváže jej současně podle odst. 4 téhož ustanovení svým právním názorem pro další postup či rozhodnutí. Závazným právním názorem ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s. (do 31. 12. 2011 se jednalo o § 110 odst. 3 s. ř. s., na něž je poukazováno v některých níže citovaných rozhodnutích) je třeba rozumět ve zrušujícím rozsudku vyjádřený závěr o interpretaci a aplikaci práva, jež bylo nebo mělo být užito v rozhodované věci a jímž se Nejvyšší správní soud zabýval ke kasačním námitkám, nebo jímž se zabýval nad jejich rámec v mezích § 109 odst. 3, 4 s. ř. s. (srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007-56).

[22] Možnost účastníků řízení napadnout nové rozhodnutí krajského soudu je přitom omezena v § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., podle kterého je kasační stížnost *nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.*

[23] K otázce nepřípustnosti kasační stížnosti podle citovaného ustanovení se již mnohokrát vyjádřil Ústavní soud i Nejvyšší správní soud. Například v nálezu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05, Ústavní soud vyslovil, že § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. zajišťuje, „aby Nejvyšší správní soud se znovu nemusel zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro nižší soud vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil. Podrobit takovéto rozhodnutí novému přezkumu v rámci řízení o kasační stížnosti by bylo zcela nesmyslné, neboť ve svých důsledcích by v případě připuštění nového přezkumu mohly nastat toliko dvě možné situace. Buď by totiž kasační soud setrval na svém původním právním názoru (takže by věcné projednání kasační stížnosti nemělo pro stěžovatele naprosto žádný význam), nebo by vyslovil právní názor jiný (takže by postupně rozličnými právními názory zcela rozvrátil právní jistotu a popřel princip předvídatelnosti soudních rozhodnutí).“

[24] Na citovaný závěr navázal rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, který v usnesení ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007-56, uvedl, že omezení obsažené v § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. „je odrazem závaznosti právního názoru pro krajský soud v dalším řízení (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), a tím, že vylučuje možnost brojit proti němu kasačními námitkami, vylučuje i možnost Nejvyššího správního soudu, aby sám svůj původní závazný právní názor k nové kasační stížnosti v téže věci revidoval. Tím je zaručen i požadavek legitimního očekávání a předvídatelnosti soudního rozhodnutí. Patří-li tyto zásady předpokládající stejné rozhodování soudu v obdobných případech k základním atributům právního státu a jsou-li naplněním zásady spravedlivého procesu, pak tím spíše musí být respektovány při opakovaném rozhodování v téže věci za situace, kdy je rozhodováno za stejných poměrů jako při předchozím rozhodnutí. Není-li tedy v dalším řízení změněn skutkový stav, nepřichází v úvahu změna aplikace práva na tento stav při rozhodování o nové kasační stížnosti.“ Rozšíření senát následně uzavřel, že „zruší-li Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti rozhodnutí krajského soudu, je vysloveným právním názorem vázán nejen krajský soud, ale také Nejvyšší správní soud sám, rozhoduje-li za jinak nezměněných poměrů v téže věci o kasační stížnosti proti novému rozhodnutí krajského soudu. Změny původně vysloveného právního názoru se senát, který o nové kasační stížnosti rozhoduje, nemůže domoci ani předložením věci rozšířenému senátu postupem podle § 17 s. ř. s.“ O překonání kasačně závazného právního názoru proto nelze usilovat ani předložením věci rozšířenému senátu. To platí dokonce i tehdy, pokud lze daný názor pokládat za judikaturní excés, jak plyne z usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 10. 2019, č. j. 4 As 3/2018-50.

[25] Na předestřených závěrech setrval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu také v usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165, ve kterém vyslovil, že § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. „obecně vyjadřuje nepřípustnost kasačních stížností směřujících proti rozhodnutím soudu vydaným po předchozím zrušení jejich původních rozhodnutí Nejvyšším správním soudem. Tato zásada nepřípustnosti kasačních stížností je prolomena jen v případech, kdy je namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozhodnutí.“ Rozšířený senát poukázal rovněž na to, že judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovodila nad rámec doslovného znění uvedeného ustanovení výjimky (např. v situaci, kdy Nejvyšší správní soud vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí), i ty je však nutno „vnímat v kontextu citovaného ustanovení, tedy tak, že námitky opakované kasační stížnosti se musí pohybovat v rámci již

pokračování

vysloveného právního názoru či pokynu, tj. v mezích závěrů Nejvyššího správního soudu, které v dané věci vyslovil, anebo musí směřovat k právní otázce v první kasační stížnosti neřešené proto, že - zejména pro vadný procesní postup nebo vadu obsahu rozhodnutí krajského soudu - řešena být nemohla. Pokud by se ovšem mimo tyto výjimky připustil stav, že v opakovaných kasačních stížnostech účastníci mohou měnit jejich rozsah a důvody mimo rámec předchozího závazného právního názoru či pokynu, zákaz opakovaného projednání věci kasačním soudem by se tím popřel.“

[26] Tyto další výjimky nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. dovozené judikaturou vysokých soudů lze shrnout tak, že přípustnost opětovné kasační stížnosti (včetně kasační stížnosti podané jiným účastníkem řízení) je omezena na důvody, které Nejvyšší správní soud v souladu se zákonným omezením svého přezkumu dosud v téže věci neřešil. Podá-li kasační stížnost v téže věci jiný účastník řízení, je § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. aplikovatelný zejména v případě, kdy tento účastník brojí proti závěrům krajského soudu, které jsou výsledkem aplikace právního názoru vyjádřeného v předchozím zrušujícím rozsudku (blíže srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2011, č. j. 6 As 1/2011-139). Tento názor potvrdil i Ústavní soud v nálezu ze dne 2. 7. 2019, sp. zn. III. ÚS 926/19. Právě o takový případ se jedná i nyní.

[27] V posuzované věci se Nejvyšší správní soud všemi právními otázkami, které nastoluje stěžovatelka nyní v kasační stížnosti, již zabýval ve zrušujícím rozsudku. Nejprve předeslal, že „[z]e 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 stáčen 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.“

[28] Následně se v odstavcích [25] a [26] zrušujícího rozsudku zabýval výkladem pojmu „místo přímého dodání“ užitým v čl. 7 odst. 3 písm. c) směrnice 2008/118/ES, který nebyl do národního právního řádu převzat, a shrnul, „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.“

[29] Na základě toho ve zrušujícím rozsudku vyslovil jednoznačný právní závěr, podle něž „[b]yla-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. 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 15SK1505120000001370) ve správné výši 100.844.646 Kč. Z důvodů výše uvedených nepochybil ani žalovaný, který rozhodnutí správního orgánu prvního stupně potvrdil.“

[30] Z výše uvedeného je zřejmé, že zrušující rozsudek odpověděl na stěžejní právní otázku, které ke zodpovězení předložil po vydání prvního rozsudku krajského soudu žalovaný a které jsou opět nastoleny i v nynější stěžovatelčině kasační stížnosti. Vyjádřil se uceleně k okamžiku vynětí benzínu z režimu podmíněného osvobození daně, jakož i ke vzniku povinnosti přiznat a zaplatit daň z minerálních olejů ve vztahu k celému dodanému množství 76.864 litrů benzínu. Mezi účastníky řízení sporné otázky tak byly ve zrušujícím rozsudku komplexně posouzeny a jejich nesprávné posouzení krajským soudem představovalo základní a jediný důvod pro zrušení prvního rozsudku krajského soudu ze dne 17. 5. 2018, č. j. 62 Af 58/2016-55.

[31] Z výše uvedené rekapitulace obsahu stěžovatelčiny kasační stížnosti (tj. v pořadí druhé kasační stížnosti v této věci, byť první podané stěžovatelkou) je zřejmé, že je v ní uplatněna totožná sporná otázka jako v případě první kasační stížnosti podané žalovaným. K této otázce se však Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku vyjádřil jednoznačně a jasně, přičemž tak učinil v mezích rozsahu první kasační stížnosti a v ní uplatněných důvodů, k nimž se stěžovatelka měla jako účastník řízení možnost vyjádřit. To také ve vyjádření ze dne 24. 7. 2018, jež bylo obsahově obdobné jako její nynější kasační stížnost, učinila.

[32] Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku svým právním názorem (viz výše) krajský soud zavázal a uložil mu, aby v dalším řízení opětovně posoudil 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. Z nyní napadeného rozsudku je pak zřejmé, že krajský soud se striktně řídil vysloveným právním názorem kasačního soudu uvedeným ve zrušujícím rozsudku (srov. odst. [6]). Ostatně odůvodnění napadeného rozsudku k otázce vzniku povinnosti přiznat a zaplatit daň založil krajský soud především na závěrech zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 183/2018-41. Za situace, kdy krajský soud rozhodoval za nezměněného skutkového a právního stavu a nedošlo ani k podstatné změně judikatury, mohla stěžovatelka ve vztahu k dané otázce v kasační stížnosti věcně namítat pouze to, že se krajský soud neřídil závazným pokynem vysloveným ve zrušujícím rozsudku. Takovou námitku však neuplatnila. Je nepochybné, že se krajský soud závazným právním názorem kasačního soudu v napadeném rozsudku řídil.

pokračování

[33] Stěžovatelka krajskému soudu vytýká, že nesprávně vyložil pojem převzetí zboží, v důsledku čehož pochybil při určení okamžiku ukončení dopravy benzínu v režimu podmíněného osvobození od daně a následně při posouzení otázky, kdy a zda stěžovatelce vznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň z části benzínu o objemu 41.122 litrů. V tom spatřuje stěžovatelka formalistický postup jdoucí zcela proti smyslu zákona o spotřebních daních a v rozporu se základními zásadami správy daní a ústavněprávními limity veřejné moci. Stěžovatelka tak v podstatě polemizuje se závěry Nejvyššího správního soudu vyjádřenými ve zrušujícím rozsudku, jimiž se v napadeném rozsudku řídil krajský soud. Kasační soud se všemi těmito otázkami zabýval a pro přehlednost lze nyní toliko odkázat především na odstavce [19] až [28] zrušujícího rozsudku. Jelikož jsou tyto pasáže oběma účastníkům řízení známy, netřeba jejich opětovné detailní rekapitulace.

[34] Nejvyšší správní soud současně nezjistil ani existenci žádné z výjimek zakládajících v nynějším případě přípustnost opakované kasační stížnosti z jiného důvodu (než že se krajský soud neřídil závazným právním názorem kasačního soudu) dovozeného judikaturou. Ani stěžovatelka žádnou takovou výjimkou neargumentovala. S ohledem na uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je ve vztahu k námitkám týkajícím se určení okamžiku ukončení dopravy benzínu v režimu podmíněného osvobození od daně a navazujícímu posouzení otázky, kdy a zda stěžovatelce vznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň z části benzínu o objemu 41.122 litrů podle § 9 odst. 1 a 2 zákona o spotřebních daních, podle shora citované judikatury nepřipustná ve smyslu § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

[35] Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že tímto postupem není zasazeno do stěžovatelčina práva na přístup k soudu a na spravedlivý proces, jak dovozuje v replice ze dne 14. 5. 2021. Obdobnou argumentaci, jakou nyní obsáhla v kasační stížnosti, totiž stěžovatelka uvedla již ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaného ze dne 24. 7. 2018 v prvním řízení před kasačním soudem v této věci, a byla jí tedy v řízení dána možnost (kterou využila) své názory na věc vyjádřit. Nejvyšší správní soud tím, že přisvědčil žalovanému (jako stěžovateli v řízení o první kasační stížnosti), současně vyslovil svůj opačný názor, než zastávala stěžovatelka, ve zrušujícím rozsudku. Tím je sám nyní vázán, jelikož skutkový i právní stav věci zůstal nezměněn.

[36] Jako přípustnou tak Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost pouze v rozsahu námítky, v níž stěžovatelka krajskému soudu vytýká, že nikterak neodůvodnil, proč kvalifikoval areál stěžovatelky ve Vlkoši u Kyjova, do kterého byla posuzovaná dodávka benzínu dopravována, jako místo přímého dodání, a nikoliv jako daňový sklad. V uvedeném rozsudku tedy stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy vytýká pochybení krajského soudu, k němuž mělo podle ní dojít teprve v napadeném rozsudku, k němuž se dosud Nejvyšší správní soud nevyjadřoval.

[37] Za nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou považována zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). Soudy však nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit.

Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v určitých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33).

[38] Nejvyšší správní soud současně zdůrazňuje, že nepřezkoumatelnost rozsudku není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadený rozsudek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24).

[39] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek výše uvedeným kritériím přezkoumatelnosti vyhovuje. Krajský soud v něm výstižně popsal skutkový stav věci, stanoviska účastníků řízení a vypořádal se se stěžejní žalobní argumentací, přičemž v otázce vzniku povinnosti přiznat a zaplatit daň vycházel ze závazného právního názoru vysloveného ve zrušujícím rozsudku kasačního soudu č. j. 4 Afs 183/2018-41. Nejvyšší správní soud ověřil, že stěžovatelka v žalobě (a ani v průběhu správního řízení) nenamítala, že správní orgány areál ve Vlkoši u Kyjova, do kterého byla posuzovaná dodávka benzínu dopravována, kvalifikovaly jako místo přímého dodání a nikoliv jako daňový sklad. Krajský soud tedy neměl povinnost ani důvod se bližším zdůvodněním tohoto východiska (přijatým i správními orgány) podrobněji zabývat. Správní soud totiž není povinen ani oprávněn domýšlet za stěžovatelku její argumenty. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). Stěžovatelčin nesouhlas se závěry krajského soudu rovněž nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku nezakládá (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013-30, nebo ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010-163).

[40] Výtka stěžovatelky krajskému soudu, že areál ve Vlkoši u Kyjova kvalifikuje jako místo přímého dodání, a nikoliv jako daňový sklad, tudíž nemůže založit vadu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů ve smyslu shora citované judikatury. Nejvyšší správní soud dále nezjistil ani to, že by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost nebo že by zde byla jiná vada řízení před krajským soudem, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. proto není naplněn.

[41] Již jen pro úplnost a nad rámec potřebného Nejvyšší správní soud k problematice místa přímého dodání stěžovatelku odkazuje na příslušné pasáže zrušujícího rozsudku, v nichž se této otázce věnoval. Stručně své závěry rekapituluje nyní opětovně též v odst. [27] a [28] tohoto rozsudku.

VII.

[42] Z výše uvedeného vyplývá, že kasační námitky jsou zčásti nepřípustné a zčásti nedůvodné. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s.

pokračování

[43] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka, která neměla v řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl v řízení účastníkem úspěšným, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů tohoto řízení právo.

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

V Brně dne 3. března 2023

Mgr. Petra
Weissová
předsedkyně senátu