

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce **Zemědělská společnost Blšany s. r. o.**, se sídlem Blšany čp. 107, zastoupeného JUDr. Karlem Davidem, advokátem se sídlem Louny, Beneše z Loun 50, proti žalovanému **Celnímu ředitelství v Ústí nad Labem,** se sídlem Ústí nad Labem, El. Krásnohorské 2378/24, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 10. 6. 2009, č. j. 15 Ca 14/2009 - 24,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na nákladech řízení o kasační stížnosti 2856 Kč, a to do tří dnů od právní moci tohoto rozsudku, na účet zástupce žalobce JUDr. Karla Davida.

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 1. 2009, č. j. 11605-10/08-200100-21 bylo dle ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň a penále ze dne 23. 10. 2008, č. j. 10751/08-086300-025, kterým byla žalobci Celním úřadem Chomutov dodatečně vyměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období říjen 2007 v částce 12 114 Kč a sděleno tomu odpovídající penále v částce 2423 Kč. Proti rozhodnutí žalovaného brojil žalobce žalobou; Krajský soud v Ústí

nad Labem o ní rozhodl tak, že rozhodnutí žalovaného i jemu předcházející rozhodnutí Celního úřadu Chomutov zrušil pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku uvedl, že u žalobce byla protokolem ze dne 12. 9. 2008, č. j. 9189/08-086300-031, zahájena daňová kontrola za zdaňovací období leden až prosinec 2007. Jejím předmětem byl nákup, spotřeba a evidence minerálních olejů, na jejichž základě si žalobce uplatňoval nárok na vrácení spotřební daně dle ustanovení § 57 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Za zdaňovací období říjen 2007 bylo zjištěno, že žalobce ode dne 3. 10. 2007 – až do následujícího nákupu neměl (dle evidence) k dispozici minerální olej (tzv. *zelená nafta*), z něhož byl nárok na vrácení daně uplatňován, a přesto byla tento den vykazována činnost a spotřeba jednotlivých strojů a jízdy služebních automobilů. Žalobce k tomu uvedl, že toho dne, kdy minerální olej nebyl k dispozici (až do dalšího nákupu), došlo k jeho zapůjčení, a po obdržení další zásilky byl vrácen. Na základě těchto zjištění celní orgány dospěly k závěru, že žalobce nesplnil kumulativně obě podmínky pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně ve smyslu ustanovení § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Evidence vedená žalobcem ve smyslu ustanovení § 2 odst. 2 vyhlášky o způsobu výpočtu nároku na vrácení spotřební daně zaplacené v cenách některých minerálních olejů spotřebovaných v zemědělské prvovýrobě, lesních školkách a při obnově a výchově lesa a o způsobu a podmínkách vedení dokladů a evidence a o normativech spotřeby těchto výrobků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „prováděcí vyhláška“) nemohla totiž obsahovat pravdivé údaje. Důvodem pro tento závěr bylo zjištění, že žalobce do ní zapsal spotřebu minerálních olejů v množství 2 029 litrů, které nenakoupil před jejich skutečnou spotřebou. Mezi stranami tedy nebylo sporné, že ode dne 3. 10. 2007 až do dalšího nákupu neměl žalobce k dispozici minerální olej, který by sám nakoupil. Činnost zemědělských strojů a služebních vozidel byla nicméně vykazována, neboť žalobce si chybějící minerální oleje vypůjčil; poté, co obdržel další zásilku, ho vrátil. Není též sporné, že spotřeba minerálních olejů pro zemědělskou prvovýrobu *za dané zdaňovací období* odpovídá množství nakoupených minerálních olejů.

Krajský soud tedy vycházel z toho, že mezi stranami zůstalo sporné, zda se nákup a spotřeba minerálních olejů musí *shodovat v každém okamžiku příslušného zdaňovacího období*, nebo zda jsou podmínky pro vrácení daně ve smyslu ustanovení § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních naplněny, pokud se množství a spotřeba minerálních olejů *shodují za konkrétní zdaňovací období*, tedy za kalendářní měsíc, v tomto případě za zdaňovací období říjen 2007. Dle jeho názoru žalobce obě kumulativně stanovené podmínky podle ustanovení § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních pro přiznání nároku na vrácení spotřební daně splnil. Za zdaňovací období říjen 2007 nakoupil totiž takové množství minerálních olejů, které bylo v tomto zdaňovacím období také spotřebováno (prokazatelně použito pro zemědělskou prvovýrobu); řádně též vedl evidenci o nákupu a spotřebě minerálních olejů ve smyslu prováděcí vyhlášky, neboť do měsíčního přehledu o nákupu a spotřebě minerálních olejů se oba údaje uvádějí souhrnnou položkou. Výklad ustanovení § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních tak, jak je prováděn žalovaným, tedy že je nutné, aby se nákup a spotřeba minerálních olejů v každém konkrétním okamžiku v průběhu zdaňovacího období shodovaly, je nesprávný. Není porušením podmínek podle ustanovení § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních, pokud žalobce v průběhu zdaňovacího období spotřebuje půjčené minerální oleje, které v tomtéž zdaňovacím období následně nakoupí a

půjčené množství vrátí. Rozhodující je to, že se *za celé zdaňovací období* shoduje množství nakoupených minerálních olejů s množstvím olejů spotřebovaných při zemědělské prvovýrobě.

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl výše uvedený rozsudek kasační stížností, opírající se o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Podstata sporu spočívá podle stěžovatele v tom, zda je splněn nárok na vrácení spotřební daně ve smyslu ustanovení § 57 odst. 1 a 4 zákona o spotřebních daních, je-li minerální olej nejprve spotřebován a teprve poté zakoupen za cenu obsahující daň v rámci jednoho zdaňovacího období. Otázka tak, jak byla položena krajským soudem, je nesprávná. Není podstatné, zda se *ve kterýkoli okamžik zdaňovacího období musí* shodovat nákup a spotřeba minerálních olejů. Pro nárok na vrácení daně není důležité, že se nákup a spotřeba minerálních olejů shodují *za zdaňovací období*. V daném případě nárok na vrácení spotřební daně nevznikl, neboť při zemědělské prvovýrobě byly žalobcem spotřebovány minerální oleje, které byly zapůjčeny, a nikoli jak stanoví ustanovení § 57 odst. 1 zákona o spotřebních daních, nakoupeny za cenu obsahující daň. Za těchto okolností v evidenci vedené žalobcem ve smyslu ustanovení § 2 odst. 2 prováděcí vyhlášky nejsou uváděny pravdivé údaje (obsahuje spotřebu minerálních olejů, které nebyly nakoupeny za cenu s daní). Taktéž ta část posléze zakoupených minerálních olejů (zde 2 029 litrů), jež byla následně použita jako kompenzace za *„zápůjčku“*, nesplňuje jednu z podmínek pro uznání nároku na vrácení daně, neboť tento objem minerálních olejů nebyl v daném zdaňovacím období použit pro zemědělskou prvovýrobu. Není důležité, že se údaje v evidenci, týkající se sumy nakoupených minerálních olejů, shodují s množstvím minerálních olejů spotřebovaných v rámci jednoho zdaňovacího období. Podstatným pro posouzení nároku na vrácení daně je okamžik vzniku nároku na její vrácení.

Žalobce navrhl zamítnutí kasační stížnosti s tím, že se plně ztotožňuje s právním názorem vysloveným v odůvodnění rozsudku krajského soudu. Žádný právní předpis nestanoví, že by musel být fyzicky spotřebován tentýž minerální olej, který byl před tím nakoupen. Požadavek nákupu a spotřeby minerálního oleje se vztahuje vždy ke konkrétnímu zdaňovacímu období.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Nejprve považuje Nejvyšší správní soud za vhodné zopakovat skutečnosti, které jsou mezi stranami nesporné. Jde především o fakt, že žalobce je právnickou osobou provozující zemědělskou prvovýrobu ve smyslu ustanovení § 57 odst. 1 a 2 zákona o spotřebních daních. Stejně tak je nesporné, že počínaje dnem 3. 10. 2007 vykazoval činnost (při zemědělské prvovýrobě), při níž spotřeboval 2 029 litrů minerálních olejů, avšak minerální oleje, *které by nakoupil za cenu s daní*, neměl v té době (až do doby dalšího nákupu) k dispozici. Dále se strany shodují, že v tento den byl spotřebováván minerální

olej, který si žalobce půjčil (pro toto řízení je bezpředmětné od koho), i že v rámci zdaňovacího období říjen 2007 odpovídalo množství nakoupených minerálních olejů jejich spotřebě ve smyslu ustanovení § 2 prováděcí vyhlášky.

Podmínky pro vrácení spotřební daně provozovatelům zemědělské prvovýroby jsou upraveny v ustanovení § 57 odst. 1 a 4 zákona o spotřebních daních. Z ustanovení § 57 odst. 1 citovaného zákona vyplývá, že *nárok na vrácení daně vzniká právnickým a fyzickým osobám provozujícím zemědělskou prvovýrobu (...), které nakoupily minerální oleje uvedené v § 45 odst. 1 písm. b) a v § 45 odst. 2 písm. c) za cenu obsahující daň nebo tyto výrobky samy vyrobily a prokazatelně je použily pro zemědělskou prvovýrobu.* Toto ustanovení je nutno vykládat v kontextu § 57 odst. 4 zákona, dle kterého *nárok na vrácení daně vzniká dnem spotřeby uvedených výrobků pro stanovený účel.* Podmínkou *sine qua non* pro uplatnění nároku na vrácení daně je tedy nákup spotřebovaných minerálních olejů, a to za cenu obsahující daň. Pokud by nedošlo k nakoupení minerálních olejů za cenu obsahující daň, pak není podstatné, zda je splněna podmínka další, tj. prokazatelné použití takového (jinak pořízeného) minerálního oleje při zemědělské prvovýrobě, neboť zákon váže okamžik vzniku nároku na vrácení části spotřební daně na spotřebu minerálních olejů, které byly (logicky před touto spotřebou) nakoupeny za cenu obsahující daň. Tento záměr zákonodárce lze vysledovat i v ustanovení § 57 odst. 6 písm. a), b) zákona o spotřebních daních, podle kterého poplatník nárok na vrácení daně prokazuje (mimo jiné) *a) dokladem o prodeji minerálních olejů (...), b) evidencí o skutečné spotřebě těchto výrobků.* Ostatně i prováděcí vyhláška v § 1 odst. 1 odkazuje na způsob výpočtu nároku na vrácení spotřební daně *zaplacené v cenách* pohonných hmot, *prokazatelně spotřebovaných* v zemědělské prvovýrobě.

Z hlediska *jazykového výkladu zákona* se tedy zdá být zřejmé, že pokud žalobce použil v období od 3. 10. 2007 minerální olej v množství 2 029 litrů, který (předtím) nekoupil za cenu včetně daně, nesplnil základní podmínku pro to, aby si z tohoto množství minerálních olejů nárokoval vrácení spotřební daně, i když tento minerální olej při zemědělské prvovýrobě použil. Z dalšího nákupu minerálních olejů použil žalobce 2 029 litrů na kompenzaci (vý)půjčky. Tedy toto množství paliva sice zakoupil (za cenu z daní), ale nepoužil je pro zemědělskou prvovýrobu, takže ani v tomto případě by mu nemohl vzniknout nárok na vrácení daně, neboť nárok na vrácení daně vzniká *dnem spotřeby* uvedených výrobků pro stanovený účel (zde pro zemědělskou prvovýrobu).

Nejvyšší správní soud ovšem při právním hodnocení věci neustal pouze na jazykovém výkladu citovaných ustanovení zákona, neboť ten je nutno chápat toliko jako způsob prvotního přiblížení se k obsahu právní normy (srov. nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, publikovaný pod č. 30/1998 Sb.). Text právního předpisu nelze totiž ztotožňovat s právní normou, tedy pravidlem chování tak, jak jej zamýšlel zákonodárce. I v případě ustanovení z jazykového hlediska interpretačně nesporného lze tedy, při jeho konfrontaci s jinými výkladovými metodami, dospět často k různým výsledkům.

O takový případ se jedná i v nyní posuzované věci. Za použití *komparativní metody* lze dospět k závěru, že důvodem zavedení možnosti vrácení (části) spotřební daně u minerálních olejů použitých v zemědělské prvovýrobě, je podpora tohoto druhu podnikání

a s tím spojených pozitivních externalit, ve formě daňové úlevy. Zcela evidentně to vyplývá z ustanovení § 2 písm. c) zákona č. 252/1997 Sb., o zemědělství, ve znění pozdějších předpisů, dle kterého stát *přispívá k udržování výrobního potenciálu zemědělství a jeho podílu na rozvoji venkovského prostoru tím, že (...) poskytuje daňové úlevy 1. při spotřebě paliv fyzickými a právnickými osobami provozujícími zemědělskou výrobu.* Je zřejmé, že stanovením velmi přísných pravidel pro využití tohoto daňového benefitu zákonodárce sledoval zabránění jeho zneužívání. Lze se ztotožnit s názorem krajského soudu, že smyslem úpravy § 57 zákona o spotřebních daních je zajistit, aby nárok na vrácení spotřební daně byl spojen výlučně s minerálními oleji, které byly v tom kterém zdaňovacím období zároveň nakoupeny za cenu s daní (popřípadě převedeny jako nespotřebované z předcházejícího zdaňovacího období – srov. Přílohu 4 prováděcí vyhlášky – *Přehled o nákupech a spotřebě pohonných hmot*) a zároveň spotřebovány při zemědělské prvovýrobě. Není proto racionální, aby nárok na vrácení daně nebyl uznán za situace, kdy zemědělský podnikatel v rámci jednoho zdaňovacího období prokazatelně (tedy při řádném vedení povinné evidence dle § 57 odst. 14 zákona) spotřebuje při prvovýrobě určité množství minerálních olejů, které nepřesahuje množství, jež nakoupil za cenu s daní. Ve srovnání s výkladem *e ratione legis* postrádá z tohoto pohledu restriktivnost jazykového výkladu jakékoli opodstatnění; není též bez významu, že stěžovatel ani netvrdí, že by snad žalobce shora popsaným postupem jakkoli poškodil fiskální zájmy státu.

Za situace, kdy použití různých interpretačních metod nevede ke shodným závěrům, považuje Nejvyšší správní soud ve sféře veřejného práva za nutné odmítnout výklad pro jeho adresáta nepříznivější (srov. nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, publikovaný pod č. 145 ve sv. 31, str. 291 Sb. ÚS), zde tedy výklad jazykový, a opřít se o shora popsané podpůrné interpretační metody. Opačný postup by vedl ke zpochybnění požadavku předvídatelnosti právní regulace, tedy k situaci, kdy právní úprava nabízí více obhajitelných interpretací, v důsledku čehož její adresát nemůže mít jasnou představu o právních důsledcích svého chování (k tomu srov. například rozsudek zdejšího soudu ze dne 21. 8. 2003, č. j 5 A 116/2001, publikovaný pod č. 20/2003 Sb. NSS).

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů naznal, že kasační stížnost není důvodná a nezbylo mu proto, než ji rozsudkem zamítnout (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalobce, ten byl v řízení před Nejvyšším správním soudem zastoupen advokátem, který jeho jménem podal ke kasační stížnosti vyjádření. Náleží mu proto odměna za jeden úkon právní služby v částce 2100 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů] a v náhradě hotových výdajů v částce 300 Kč (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky), celkem tedy 2400 Kč. Vzhledem k

tomu, že zástupce žalobce prokázal, že je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tento nárok vůči státu o částku odpovídající dani, kterou je povinen z odměny za zastupování odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Částka daně vypočtená podle § 37 odst. 1 a § 47 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, činí 456 Kč. Celkem tedy výše přiznané odměny a hotových výdajů zástupce žalobce činí 2856 Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. března 2010

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu