

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj), soudce JUDr. Petra Průchy a soudkyně Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobkyně: **Real Globe Petrol s.r.o.,** IČ: 24766135, se sídlem Orlovská 791/40, Ostrava – Heřmanice, zastoupená JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem, se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel,** se sídlem Budějovická 7, Praha 4, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. září 2014, č. j. 23425-2/2014-9000000-304.5, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. října 2016 č. j. 22 Af 117/2014 – 75,

takto:

I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Celní úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „celní úřad“) vydal dne 26. března 2013 rozhodnutí o zajištění daně pro oprávněného příjemce č. j. 321-13/2013-570000-11, jímž žalobkyni jakožto držitelce povolení pro opakované přijímání vybraných výrobků z jiného členského státu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně z minerálních olejů (dále jen „povolení oprávněného příjemce“) stanovil zajištění daně pro opakované přijímání vybraných výrobků z jiného členského státu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně z minerálních olejů (dále jen „spotřební daň) ve výši 399.595.920 Kč (dále jako „rozhodnutí o zajištění“). K vydání rozhodnutí vedla celní úřad žádost žalobkyně o navýšení objemu pro opakované přijímání vybraných výrobků z jiných členských států

Evropské unie v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. K tomu celní úřad konstatoval, že k vydání povolení je nutné, aby žalobkyně daň zajistila.

[2] Dne 22. dubna 2013 celní úřad rozhodnutím č. j. 321-23/2013-570000-11 odňal žalobkyni povolení oprávněného příjemce, neboť žalobkyně ve stanovené lhůtě nedoplnila zajištění daně. K odvolání žalobkyně – poté, co byl zavázán odlišným právním názorem žalovaného – celní úřad rozhodnutím ze dne 13. června 2013, č. j. 52978-4/2013-570000-11, své předcházející rozhodnutí zrušil, neboť žalobkyně požádala o prodloužení lhůty k doplnění zajištění. Celní úřad zároveň řízení o odnětí povolení oprávněného příjemce zastavil.

[3] Žalovaný rozhodnutím ze dne 31. července 2013, č. j. 24138-8/2013-900000-302, změnil rozhodnutí o zajištění tak, že zajištění navýšil na 402.464.999 Kč (dále jako „rozhodnutí o zajištění II"). V rámci řízení o žalobě proti tomuto rozhodnutí Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud") usnesením ze dne 2. října 2013, č. j. 22 Af 76/2013 - 52, které nabylo právní moci dne 17. října 2013, vyhověl návrhu žalobkyně a přiznal žalobě odkladný účinek.

[4] Ještě předtím, dne 1. července 2013, podala žalobkyně žádost o rozšíření povolení oprávněného příjemce o minerální olej MEŘO (kód nomenklatury 3824 90 99) v objemu 360 000 litrů. Dne 30. října 2013 svoji žádost zopakovala, tentokrát žádala o rozšíření povolení o 1 874 456 litrů minerálního oleje MEŘO. Obě žádosti žalobkyně zdůvodňovala snahou dostát v plné míře zákonné povinnosti vyplývající z § 19 odst. 1 a 2 zákona č. 201/2012 Sb., o ochraně ovzduší, ve znění pozdějších předpisů. Jelikož celní úřad ani na jednu z žádostí nereagoval, podala žalobkyně dne 5. listopadu 2013 žádost o vyřízení žádosti o rozšíření povolení oprávněného příjemce ze dne 30. října 2013. V posledně uvedeném podání žalobkyně uvedla, že ačkoli přijala motorovou naftu bez zákonem stanoveného množství biopaliva již v březnu 2013 (na základě povolení oprávněného příjemce), žádost o rozšíření povolení oprávněného příjemce mohla podat až poté, co krajský soud přiznal žalobě proti rozhodnutí o zajištění II odkladný účinek, v důsledku čehož není žalobkyně povinna spotřební daň zajistit a naopak se znovu stala oprávněnou přijímat vybrané výrobky z jiných členských zemí EU. Jelikož žalobkyně musí splnit povinnosti vyplývající jí z § 19 zákona o ochraně ovzduší do konce roku 2013, žádá o rozšíření povolení oprávněného příjemce v takového rozsahu, aby této povinnosti mohla pokud možno dostát.

[5] Celní úřad požádal žalovaného o prodloužení lhůty k rozhodnutí o žádosti žalobkyně o rozšíření povolení oprávněného příjemce tak, aby skončila 60 dnů po nabytí právní moci rozhodnutí krajského soudu v řízení o žalobě proti rozhodnutí o zajištění II. Žalovaný této žádosti vyhověl. Celní úřad přípisem ze dne 11. listopadu 2013, č. j. 103716-2/2013-570000-11, žalobkyni informoval, že jelikož doposud spotřební daň ve stanovené výši nezajistila, nemůže jí vydat nové povolení oprávněného příjemce. Odkladný účinek byl žalobě proti rozhodnutí o zajištění II přiznán *„jen ve věci zákonem presumovaného odejmutí povolení pro absenci zajištění daně.*" Odkladný účinek žaloby tedy podle názoru celního úřadu pouze odkládá zahájení řízení o odnětí povolení oprávněného příjemce pro absenci poskytnutí zajištění.

[6] Žalobkyně podala dne 25. listopadu 2013 žádost o sdělení k výkladu obsahu rozhodnutí krajského soudu o přiznání odkladného účinku žaloby učiněného ze strany

celního úřadu ve vztahu k oprávnění oprávněného příjemce přijímat vybrané výrobky z jiných členských zemí EU v režimu podmíněného osvobození od daně spojenou se žádostí o stanovení zajištění spotřební daně k rozšíření povolení oprávněného příjemce pro minerální olej MEŘO. K žádosti o sdělení žalobkyně uvedla, že dle jejího názoru je – poté, co bylo rozhodnutí o odnětí povolení ze strany celního úřadu zrušeno – držitelem platného povolení oprávněného příjemce a zároveň v důsledku přiznání odkladného účinku žalobě proti rozhodnutí II není její povinnost zajistit spotřební daň částkou uvedenou v tomto rozhodnutí až do rozhodnutí krajského soudu ve věci samé účinná.

[7] Celní úřad sdělením ze dne 27. listopadu 2013, č. j. 60136-5/2013-570000-11, informoval žalobkyni o prodloužení lhůty k vydání rozhodnutí o žádosti o rozšíření povolení oprávněného příjemce. Zároveň ji seznámil s názorem, že „*jelikož rozhodnutí o žádosti o změnu stávajícího povolení podle § 22 odst. 7 zákona o spotřebních daních spočívá také v odejmutí stávajícího povolení opakovaného oprávněného příjemce, je třeba, aby správce daně před vydáním takového rozhodnutí stanovil výši zajištění daně. Správce daně však přes přiznaný odkladný účinek žaloby proti rozhodnutí GŘC o stanovení zajištění daně č. j. 24138-8/2013-9000000-302 ze dne 31. 7. 2013 nemůže nově rozhodnout o navrhované změně povolení.*“ Ve sdělení ze dne 29. listopadu 2013, č. j. 103716-4//2013-570000-11, celní úřad zopakoval, že odkladný účinek žaloby proti rozhodnutí o zajištění II pouze odkládá zahájení řízení o odnětí povolení oprávněného příjemce pro nedoplnění zajištění a že, jelikož nebyla doposud splněna podmínka pro udělení povolení oprávněného příjemce podle § 22 odst. 9 zákona o spotřebních daních, nemohl celní úřad o žádosti o rozšíření povolení rozhodnout; zároveň, protože nebylo zajištění daně poskytnuto, nelze užívat ani stávající povolení. Celní úřad rovněž konstatoval, že minerální olej MEŘO je za podmínek dle § 45 odst. 3 písm. k) zákona o spotřebních daních od daně osvobozen, pročež se v takovém případě nevyžaduje zajištění daně. Požádala-li by tedy žalobkyně o vydání nového povolení oprávněného příjemce (tedy nikoli žádost o rozšíření stávajícího), mohl by o něm celní úřad rozhodnout. Posledně uvedené stanovisko zopakoval celní úřad na ústním jednání konaném dne 3. března 2014.

[8] Dne 25. února 2014 vydal celní úřad rozhodnutí č. j. 20964/2014-570000-31, kterým žalobkyni uložil pokutu z nedodaného objemu biopaliv podle zákona o ochraně ovzduší za období kalendářního roku 2013 ve výši 74.567.279 Kč (dále jako „rozhodnutí o pokutě“). V odůvodnění konstatoval, že žalobkyně, jakožto držitelka povolení oprávněného příjemce ze dne 21. prosince 2012, č. j. 6329-2/2012-140100-23, a tedy osoba uvádějící do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky motorové benzíny nebo motorovou naftu, byla povinna zajistit minimální obsah biopaliv (4,1 % z celkového množství motorových benzínů, resp. 6 % z celkového množství motorové nafty). Z hlášení žalobkyně o splnění povinnosti uvedení minimálního množství biopaliv do volného daňového oběhu pro dopravní účely ze dne 31. ledna 2014 vyplynulo, že neuvedla do oběhu biopaliva v celkovém množství 1 864 181,96 litrů.

[9] Odvolání žalobkyně žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví zamítl a rozhodnutí o pokutě potvrdil (dále jako „rozhodnutí o odvolání“). V odůvodnění označil námitku, že celní úřad žalobkyni nezákonně znemožnil využívat povolení oprávněného příjemce, za lichou. Rovněž zopakoval, že žalobkyně mohla požádat o nové povolení oprávněného příjemce pro minerální olej MEŘO za podmínek, za nichž by byl osvobozen od spotřební daně, a tudíž nepodléhal zajištění. Povinnost vyplývající z § 19 odst. 1 zákona o ochraně ovzduší mohla žalobkyně v souladu s odstavcem 2 citovaného ustanovení splnit i

uvedením čistého biopaliva nebo směsného paliva do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky pro dopravní účely nebo dodáním čistého biopaliva nebo směsného paliva, které bylo uvedeno do volného daňového oběhu v jiném členském státě Evropské unie, na daňové území České republiky pro dopravní účely. Žalobkyně tak mohla svoji povinnost splnit bez ohledu na výsledek sporu o výši zajištění. Za situace, kdy žalobkyně sama ve svém hlášení nesplnění povinnosti deklarovala, neměl celní úřad jinou možnost než jí uložit pokutu – v opačném případě by jednal v rozporu se zákonem. Žalovaný rovněž zopakoval, že odkladný účinek žaloby proti rozhodnutí o zajištění II pouze odkládá zahájení řízení o odnětí povolení oprávněného příjemce.

[10] Rozhodnutí o odvolání napadla žalobkyně žalobou ke krajskému soudu, který ji v záhlaví citovaným rozsudkem zamítl. V odůvodnění konstatoval, že delikt podle § 19 odst. 10 zákona o ochraně ovzduší stojí zcela mimo kategorii ostatních správních deliktů dle tohoto zákona a jeho obecná ustanovení o správním trestání se v tomto případě neuplatní. Byla-li žalobkyně v roce 2013 nositelkou povinnosti vyplývající z § 19 odst. 1 zákona o ochraně ovzduší, neměl celní úřad v případě jejího nesplnění jinou možnost, než pokutu uložit. Odkladný účinek byl žalobě proti rozhodnutí o zajištění II přiznán proto, aby mohla žalobkyně do doby pravomocného rozhodnutí soudu dále podnikat, což vyplývá i z odůvodnění předmětného usnesení. Přiznáním odkladného účinku nastala situace, jako by rozhodnutí o zajištění II vůbec nebylo vydáno, v důsledku čehož nemohlo dojít k odnětí stávajícího povolení oprávněného příjemce a neexistoval žádný důvod, pro který by žalobkyně stávající povolení nemohla užívat. V podnikání žalobkyni nemohl bránit ani nesprávný právní názor orgánů celní správy o dopadu odkladného účinku na stávající povolení oprávněného příjemce, neboť celní orgány nemají pravomoc negovat soudní rozhodnutí. Žalobní tvrzení, že celní úřad bránil žalobkyni ve splnění povinnosti podle § 19 odst. 1 zákona o ochraně ovzduší tím, že nerozhodl o její žádosti o rozšíření povolení oprávněného příjemce ze dne 30. listopadu 2013, krajský soud nemohl přezkoumat, neboť v této věci celní úřad doposud nevydal rozhodnutí a žalobkyně nevyužila ochrany proti nečinnosti.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[11] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) včas kasační stížnost, v níž v podstatě zopakovala žalobní námitky, že kdyby jí nebylo nezákonně odňato povolení oprávněného příjemce, bylo by vyhověno její žádosti o rozšíření povolení, a kdyby celní úřad nedospěl k nesprávnému závěru, že není oprávněna stávající povolení bez zajištění daně užívat, mohla by svoji podnikatelskou činnost vykonávat a povinnost uvést do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky pro dopravní účely požadované množství biopaliv by splnila. Stěžovatelka nemohla využít možnosti přijímání minerálních olejů osvobozených od daně, neboť taková možnost je omezena pouze na jejich přijímání za účelem nikoli jejich dalšího prodeje, což neodpovídá podnikatelským aktivitám stěžovatelky, která by tak potřebovala zvláštní povolení podle § 13 zákona o spotřebních daních.

[12] Stěžovatelka dále nesouhlasí s krajským soudem, že nelze celním orgánům přičíst k tíži, že stávající povolení oprávněného příjemce nevyužívala. Výkon podnikatelské činnosti stěžovatelky byl zcela závislý na postupu celních orgánů, neboť využívání povolení oprávněného příjemce je závislé na součinnosti s celními orgány. Kdyby jejich názoru ohledně možnosti povolení využívat nedbala, zasáhl by celní úřad pravděpodobně jiným způsobem, aby jí podnikání znemožnil. Navíc, jelikož bylo usnesení o odkladném účinku

žaloby proti rozhodnutí o zajištění II vydáno až v říjnu roku 2013, bylo prakticky nemožné do konce roku uvést do volného oběhu požadované množství biopaliv. Obdobnou argumentaci lze vztáhnout i na postoj celního úřadu k žádosti stěžovatelky o rozšíření stávajícího povolení oprávněného příjemce.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti převážně odkázal na své rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Neztotožnil se však s názorem krajského soudu ohledně důsledků odkladného účinku žaloby proti rozhodnutí o zajištění II. Obligatorní podmínkou pro vydání povolení oprávněného příjemce je podle jeho názoru poskytnutí zajištění, které se vztahuje na celou dobu trvání povolení a nelze je od něj oddělit. Odkladný účinek žaloby pouze zabránil odnětí povolení oprávněného příjemce. V řízení týkajícím se zajištění byla sporná jeho výše, nikoli samotná povinnost stěžovatelky zajištění poskytnout. Výklad krajského soudu by vedl k situaci, kdy by stěžovatelka od přiznání odkladného účinku žalobě až do meritorního rozhodnutí krajského soudu mohla využívat povolení, aniž by však byla splněna podmínka spočívající v existenci zajištění, což by popřelo smysl zákona o spotřebních daních – zájem státu na kontrole pohybu minerálních olejů a vybrání spotřební daně. Uvedené však nic nemění na skutečnosti, že stěžovatelka v roce 2013 nesplnila povinnost uvést do volného daňového oběhu požadované množství biopaliv a pokuta jí tak byla uložena v souladu se zákonem.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

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

[15] Mezi účastníky řízení nikdy nebylo sporné, že stěžovatelka v roce 2013 uvedla do volného oběhu motorový benzin (4 694 258 litrů, s celkovým obsahem 230 019 litrů biopaliva) i motorovou naftu (31 866 816 litrů, bez biosložky). Stěžovatelka si dále z roku 2012 převedla nadměrné množství biopaliva pro motorovou naftu o objemu 47 827 litrů. Celní úřad na základě celkového uvedeného množství pohonných hmot dospěl k názoru (shodnému s hlášením stěžovatelky o splnění povinnosti uvedení minimálního množství biopaliv podle § 19 odst. 9 zákona o ochraně ovzduší), že stěžovatelka uvedla do volného oběhu o 1 864 181,96 litrů biopaliv méně, než byla podle § 19 odst. 1 zákona o ochraně ovzduší povinna, v důsledku čehož jí uložil pokutu.

[16] Kasační stížnost obsahuje v podstatě jedinou námitku, a sice že stěžovatelka nebyla objektivně schopna povinnosti uvést do volného daňového oběhu příslušné množství biopaliv dostát, neboť jí v tom bránil celní úřad tím, že odmítal rozhodnout o její žádosti o rozšíření povolení oprávněného příjemce. Zde je třeba podotknout, že krajský soud podle všeho dospěl na základě systematiky zákona o ochraně ovzduší k závěru, že odpovědnost za splnění povinnosti podle § 19 odst. 1 tohoto zákona má absolutní povahu a že nepřichází v úvahu žádné liberační důvody. Jelikož však krajský soud následně posuzoval otázku, zda stěžovatelka svoji povinnost objektivně splnit mohla, nemohl svým obecným právním názorem (i kdyby jej Nejvyšší správní soud shledal chybným) negativně zasáhnout do práv stěžovatelky.

[17] Nejvyšší správní soud (shodně s žalovaným i krajským soudem) nesdílí názor stěžovatelky, že by objektivně nebyla schopna potřebný objem biopaliv do volného daňového oběhu uvést. Je pravda, že celní úřad nerozhodl o její žádosti o rozšíření povolení oprávněného příjemce ze dne 30. října 2013 s poukazem na dosud nedoplněné zajištění a probíhající řízení před krajským soudem o žalobě proti rozhodnutí o zajištění II.

Nejvyšší správní soud nicméně postup celního úřadu považuje za správný, neboť znění § 22 odst. 9 zákona o spotřebních daních (ve znění účinném do 30. listopadu 2013) mu v tomto ohledu nedává žádný prostor pro případné uvážení, neboť stanoví, že *správce daně stanoví výši zajištění daně a vydá povolení opakovaně přijímat vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně, zajistí-li navrhovatel daň*. Poskytnutí zajištění je tedy jednou z nutných podmínek pro vydání povolení oprávněného příjemce. To platí i pro jeho rozšíření, neboť v takovém případě dochází ke zrušení stávajícího povolení a vydání nového (§ 22 odst. 17 zákona o spotřebních daních). Názor celního úřadu, že probíhající soudní řízení o přezkumu výše zajištění brání ze své povahy dalšímu rozšiřování povolení oprávněného příjemce, je proto správný. Naopak nelze přijmout stanovisko, které v řízení před orgány celní správy zastávala stěžovatelka a které se částečně odrazilo i v rozsudku krajského soudu, totiž že stěžovatelka by do rozhodnutí krajského soudu o žalobě proti rozhodnutí o zajištění II nebyla vůbec povinna zajištění spotřební daně poskytnout – sporná totiž nebyla povinnost stěžovatelky poskytnout zajištění jako taková, ale pouze jeho výše.

[18] Na této úvaze nic nemění ani okolnost, že v daném případě krajský soud přiznal žalobě proti rozhodnutí o zajištění II odkladný účinek. Na tomto místě považuje Nejvyšší správní soud za potřebné právní názor vyslovený krajským soudem k odkladnému účinku poněkud korigovat. Podle § 73 odst. 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), *přiznáním odkladného účinku se pozastavují do skončení řízení před soudem účinky napadeného rozhodnutí*. Smyslem přiznání odkladného účinku je tedy odložit vykonatelnost žalobou napadeného správního rozhodnutí a fixovat stávající stav věcí, jako by toto rozhodnutí vůbec nebylo vydáno (POTĚŠIL, L., ŠIMÍČEK, V. a kol. *Soudní řád správní. Komentář.* Praha: Leges, 2014. s. 660). V daném případě tedy odkladný účinek vytvořil situaci, jako by výše zajištění (ještě) nebyla závazně určena a žádost stěžovatelky o rozšíření stávajícího povolení (dosud) nebyla vyřízena, tudíž na stěžovatelku nebylo možné hledět jako na osobu, která neuhradila závazně stanovenou částku určenou k zajištění daně. Krajský soud (a ostatně i žalovaný) v tomto směru správně dovodil, že za této situace nebylo možné rozhodnout o odnětí povolení oprávněného příjemce podle § 22 odst. 19 písm. e) zákona o spotřebních daních v rozhodném znění (*správce daně odejme povolení oprávněnému příjemci, jestliže oprávněný příjemce ve stanovené lhůtě nedoplní zajištění daně*). U přiznání odkladného účinku šlo tedy pouze o to, aby stěžovatelka nepozbyla již nabytých práv a mohla dále využívat oprávnění vyplývající jí z platného povolení oprávněného příjemce. Žádný další reálný důsledek pro stěžovatelku však již odkladný účinek přinést nemohl. Ze správního spisu vyplývá, že stávající povolení oprávněného příjemce nezahrnovalo minerální oleje splňující definici biopaliv podle zákona o ochraně ovzduší, potažmo § 2 písm. c) vyhlášky č. 133/2010 Sb., o požadavcích na pohonné hmoty, o způsobu sledování a monitorování složení a jakosti pohonných hmot a o jejich evidenci (vyhláška o jakosti a evidenci pohonných hmot), ve znění pozdějších předpisů. Toto povolení tak stěžovatelce ke splnění povinnosti podle zákona o ochraně ovzduší (bez ohledu na to, zda je s ohledem na odkladný účinek žaloby mohla využívat) dopomoci nemohlo. Jeho rozšíření pak bránila skutečnost, že doposud nebylo doplněno zajištění, jelikož nelze dovozovat, že by se snad stěžovatelce usnesením krajského soudu o odkladném účinku otevřela cesta k tomu, aby se domáhala práv zcela nových, konkrétně rozšíření rozsahu stávajícího povolení bez poskytnutí jakéhokoliv zajištění.

[19] Nejvyšší správní soud se tedy neztotožňuje s názorem krajského soudu, že stěžovatelka mohla povinnost podle zákona o ochraně ovzduší splnit s využitím stávajícího povolení oprávněného příjemce. Přiklání se však k závěru žalovaného, že stěžovatelka mohla využít jiných institutů v režimu zákona o spotřebních daních, než rozšíření povolení oprávněného příjemce na minerální olej MEŘO, a požadované množství biopaliva do volného daňového oběhu uvést.

[20] Nejvyšší správní soud vzal především v úvahu, že již ve sdělení ze dne 29. listopadu 2013 upozornil celní úřad stěžovatelku na další dvě možnosti, jak může svou povinnost splnit. Bylo to za prvé využití režimu úplného osvobození od spotřební daně pro minerální olej MEŘO s kódem nomenklatury 3824 90 99 podle § 49 odst. 13 zákona o spotřebních daních, kdy je možné jeho uvedení do oběhu bez zvláštního povolení celního úřadu. Je pravda, že tato možnost je podle § 53 odst. 4 zákona o spotřebních daních vyhrazena pro přijímání vybraných výrobků za jiným účelem, než je jejich další prodej, což pro stěžovatelku, vzhledem k charakteru její podnikatelské činnosti, nemělo smysl. Celní úřad však zmínil (a nevyloučil) druhou možnost, která se stěžovatelce nabízela, totiž požádat o zvláštní povolení na přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně podle § 13 zákona o spotřebních daních. Nejvyšší správní soud nevidí důvod, pro který by stěžovatelka o toto povolení nemohla požádat.

[21] Nad rámec nutného odůvodnění Nejvyšší správní soud upozorňuje (s poukazem na zásadu, že neznalost zákona neomlouvá, tím spíše jde-li v případě profesionála v oboru obchodování s minerálními oleji o zvláštní zákon, který předmět jeho podnikání přímo reguluje), ještě na další možnost řešení, která se stěžovatelce nabízela. Povolení oprávněného příjemce podle § 22 zákona o spotřebních daních bezesporu poskytuje svému držiteli určité výhody oproti ostatním subjektům, hlavně v tom směru, že „*nemusí při nakoupení vybraných výrobků platit spotřební daň a může tak nakládat s nezdaněnými vybranými výrobky*“ (rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 24. února 2015, č. j. 8 Af 6/2011 - 30). Na druhou stranu, „*nevydání předmětného povolení nebrání v podnikání v oblasti distribuce pohonných hmot. [...] žalobce může v oblasti přepravy minerálních olejů podnikat i bez předmětného povolení, a to na základě jednorázového povolení podle § 23 zákona o spotřebních daních*“ [rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. května 2013, č. j. 9 Af 1/2010 - 92, (č. 2926/2013 Sb. NSS)]. Ačkoli tedy stěžovatelka skutečně nemohla dosáhnout rozšíření svého stávajícího povolení oprávněného příjemce, stále mohla využít institutu povolení pro jednorázové přijetí vybraných výrobků podle § 23 zákona o spotřebních daních.

[22] Nejvyšší správní soud tedy nesdílí názor stěžovatelky, že povinnost podle § 19 odst. 1 zákona o ochraně ovzduší nemohla v roce 2013 z důvodů ležících na straně celního úřadu za žádných okolností splnit. Jen na okraj k tomu uvádí, že možnost vyvinění se z jinak objektivní odpovědnosti právnických osob za správní delikty je většinou spojena s vynaložením veškerého úsilí, které bylo za daných okolností spravedlivé požadovat (PRÁŠKOVÁ, H. *Základy odpovědnosti za správní delikty.* 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013. s. 321 a násl.). Pouhá ekonomická náročnost určitého postupu však sama o sobě k liberaci vést nemůže [srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. září 2014, č. j. 4 As 123/2014 - 33, (č. 3139/2015 Sb. NSS)]. Ačkoli tedy z pohledu stěžovatelky mohlo být ekonomicky racionálnější pouze rozšířit stávající povolení oprávněného příjemce, nešlo o jediný způsob, jak uvést do volného daňového oběhu potřebné množství biopaliv, a stěžovatelce se proto z odpovědnosti za nesplnění své povinnosti vyvinit nepodařilo.

[23] Nejvyšší správní soud nadto považuje postup stěžovatelky za poměrně riskantní. Ze spisového materiálu předloženého žalovaným totiž vyplývá, že stěžovatelka v březnu roku 2013 nárazově uvedla do volného daňového oběhu větší množství pohonných hmot bez biosložky, přičemž až následně začala vyvíjet kroky k naplnění své povinnosti podle zákona o ochraně ovzduší. Ačkoli je obecně věcí každého podnikatele, jakou strategii při své činnosti zvolí, nelze pominout zjevný fakt, že stěžovatelka nemohla oprávněně očekávat a neměla tudíž jistotu, že jí bude povolení oprávněného příjemce za všech okolností rozšířeno tak, aby své povinnosti mohla splnit ještě v roce 2013. Ačkoli zákon o spotřebních daních obsahuje lhůty, v nichž musí celní úřad o žádosti o povolení rozhodnout, tyto lhůty je možné v odůvodněných případech prodloužit (což se také v projednávané věci stalo). Na povolení oprávněného příjemce navíc není právní nárok (viz výše citované rozsudky Městského soudu v Praze č. j. 9 Af 1/2010 - 92 a 8 Af 6/2011 - 30).

[24] Z uvedeného je tak zřejmé, že námitka stěžovatelky, že povinnost uvést do volného daňového oběhu požadované množství biopaliv nebyla objektivně schopna splnit, není důvodná.

[25] Ve vztahu k dalším tvrzením uváděným v kasační stížnosti se Nejvyšší správní soud v podstatě ztotožňuje s názorem krajského soudu, že otázka, zda celní úřad tím, že nerozhodl o její žádosti o rozšíření povolení oprávněného příjemce, bránil stěžovatelce ve výkonu podnikatelské činnosti a splnění povinnosti uvést požadované množství biopaliv, leží mimo předmět tohoto řízení. Stěžovatelka totiž skutečně nevyužila žádný z nástrojů ochrany proti nečinnosti, jež jí správní řád i soudní řád správní nabízejí, v rámci nichž by bylo možné zákonnost postupu celního úřadu posoudit. Argument stěžovatelky, že ochrana proti nečinnosti by v jejím případě k efektivní nápravě vést nemohla, neboť by pravděpodobně nepřišla dostatečně včas, aby stěžovatelka ještě před koncem roku 2013 stihla uvést do daňového oběhu požadované množství biopaliv, je pouze hypotetický a nelze jím zhojit nedostatek procesní aktivity stěžovatelky v tomto směru. Navíc, jak Nejvyšší správní soud výše dovodil, celní úřad odmítal rozhodnout o žádosti o rozšíření povolení oprávněného příjemce v souladu se zákonem, přičemž nešlo o absolutní překážku uvedení potřebného množství biopaliva do volného daňového oběhu.

[26] Nejvyšší správní soud se nyní nachází v procesní situaci, kdy sice považuje rozhodnutí žalovaného za zákonné a ztotožňuje se tedy s výrokem rozsudku krajského soudu, nesouhlasí však s určitou částí jeho odůvodnění. Takovou situací se již Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 14. prosince 2009, č. j. 5 Afs 104/2008 - 66 (č. 1865/2009 Sb. NSS), v němž dospěl k závěru, že „*v případě zamítavého rozsudku krajského soudu založeného zcela nebo zčásti na nesprávných důvodech je podle názoru Nejvyšší správního soudu rozhodující, zda je tento rozsudek přezkoumatelný, zda řízení před krajským soudem netrpělo žádnou procesní vadou, jež mohla mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí o věci samé, a zda současně může Nejvyšší správní soud postavit na jisto, že je výrok rozsudku krajského soudu v souladu se zákonem, aniž by přitom překročil rámec věci, jak byla definována nejen řízením o kasační stížnosti, ale i předcházejícím řízením žalobním a řízením před správními orgány.* [...] *Nejvyšší správní soud tak byl oprávněn korigovat argumentaci, na jejímž základě zamítl krajský soud žalobu stěžovatelky, svou vlastní úvahou, které by vedla v daném případě také k zamítnutí žaloby. Přitom je podstatné, že Nejvyšší správní soud se ztotožnil s krajským soudem v jeho konečném závěru o tom, že správní orgány nepochybily*“. Je tedy přípustné, aby Nejvyšší správní soud „potvrdil“ zamítavý rozsudek krajského soudu, i když ke svému

závěru dospěl na základě jiných důvodů než krajský soud. „*Limitem pro uvedenou úvahu vždy musí být legitimní očekávání účastníků řízení a s ním spojený zákaz překvapivých rozhodnutí*“ [usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. dubna 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, (č. 1865/2009 Sb. NSS); srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. října 2016, č. j. 6 As 196/2016 - 24].

[27] Nejvyšší správní soud v prvé řadě konstatuje, že řízení před krajským soudem nebylo zatíženo žádnou vadou způsobilou ovlivnit zákonnost jeho rozsudku a že toto rozhodnutí je přezkoumatelné. Současně je zřejmé, že Nejvyšší správní soud se zabýval v podstatě stejnými otázkami jako krajský soud – stěžovatelka svoji argumentaci stavěla výhradně na tvrzení, že nebyla objektivně schopna povinnost uvést do daňového oběhu biopaliva splnit, a to v důsledku (nezákonného) postupu celního úřadu. Tuto námitku shledal jak krajský soud, tak Nejvyšší správní soud nedůvodnou. Závěr, že stěžovatelka povinnost uvést do volného daňového oběhu požadované množství biopaliv nesplnila, ač jí právní řád poskytoval nástroje, aby tak učinit mohla, se jako červená nit vine od rozhodnutí žalovaného až k nynějšímu rozsudku. Stěžovatelka ostatně také ve své kasační stížnosti polemizovala spíše s argumentací žalovaného než s odůvodněním rozsudku krajského soudu. Nebyla tedy postupem Nejvyššího správního soudu v kasačním řízení zbavena možnosti vznášet argumenty ve prospěch svého právního názoru ani nelze tvrdit, že by pro ni rozhodnutí Nejvyššího správního soudu bylo z hlediska obsahu odůvodnění překvapivé. Nejvyšší správní soud oproti krajskému soudu pouze mírně posunul těžiště argumentace, pokud jde o možné způsoby, kterými stěžovatelka mohla splnit svou zákonnou povinnost. Shoduje se s ním však v tom, že příčiny nesplnění povinnosti ze strany stěžovatelky neměly objektivní charakter a že tyto příčiny rozhodně nepramenily z jednání celního úřadu, nýbrž z opomenutí stěžovatelky samotné.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, pročež ji ve smyslu poslední věty § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Rozhodl tak bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[29] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla úspěch ve věci, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti, a náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

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

V Brně dne 15. února 2017

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu