

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **KONREO, v. o. s.,** se sídlem Jana Nečase 1343/29, Brno, insolvenční správce úpadce FAU s. r. o., se sídlem Pekařská 79A, Opava, zast. JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 2, Ostrava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel,** se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 11. 2014, č. j. 30014-2/2014-900000-304.5 a č. j. 29966-2/2014-900000-304.5, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 7. 2017, č. j. 22 Af 1/2015 – 85,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

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

Odůvodnění:

[1] Včas podanou kasační stížností se žalovaný jako stěžovatel domáhá zrušení nadepsaného rozsudku, kterým krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 11. 2014, č. j. 30014-2/2014-900000-304.5 a č. j. 29966-2/2014-900000-304.5, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Uvedenými rozhodnutími byla zamítnuta odvolání původního žalobce FAU s. r. o. (dále také jen „původní žalobce“) a potvrzeny dodatečné platební výměry Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 26. 3. 2014, č. j. 24295/2014-570000-32.4 a č. j. 24295-2/2014-570000-32.4 (pozn. NSS: v rozsudku

krajského soudu nesprávně uvedeno „25295“), kterými byla FAU s. r. o. doměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období květen a červen 2013.

[2] Krajský soud předně uvedl, že mezi účastníky řízení je nesporné, že přeprava vybraných výrobků byla v Rakousku zahájena v režimu podmíněného osvobození od daně a tento režim trval až do okamžiku bezprostředně předcházejícího přijetí vybraných výrobků na adrese AGROPODNIK, akciová společnost, Jihlava, Dobronín 315, Polná (dále též jen „daňový sklad AGROPODNIK“).

[3] Krajský soud se nejprve zabýval pojmem „dodání“ a dospěl k závěru, že je třeba vyjít z jeho obecného chápání při obchodování podnikatelských subjektů, zejména ze zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „obchodní zákoník“). Jedná se o pojem vyjadřující dopravení zboží do místa určeného smluvními stranami jakékoli kupní smlouvy prodávajícím a jeho připravení k převzetí kupujícím.

[4] Krajský soud dospěl k závěru, že k zachování pravidel režimu podmíněného osvobození od daně dochází i v případě, je-li daňovými orgány povoleno vyložit vybrané výrobky mimo vlastní daňový sklad provozovatele daňového skladu, k němuž jsou vybrané výrobky přepravovány, dojde-li k vykládce vybraných výrobků v jiném (cizím) daňovém skladu, pokud přitom nedojde k porušení podmínek režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, tj. pokud zboží neunikne dohledu daňových, resp. celních orgánů. Takovou situaci dle krajského soudu výslovně předvídá § 27a zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o spotřebních daních“), pokud ukládá i pro případ přijetí v místě přímého dodání povinnost předložit oznámení o přijetí vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně. Uvedené ustanovení dle krajského soudu nelze vyložit jinak, než že i v místě přímého dodání lze přijmout vybrané výrobky, aniž by tím byl porušen režim podmíněného osvobození od daně. Samotnou vykládku (ukončení přepravy) v místě přímého dodání pak zákon o spotřebních daních neurčuje jako případ porušení režimu podmíněného osvobození od daně (§ 28 odst. 1 zákona o spotřebních daních), pročež se nemůže bez dalšího jednat ani o případ uvedení do volného oběhu [§ 3 písm. l) zákona o spotřebních daních].

[5] Krajský soud vyložil, z jakého důvodu zákonodárce přistoupil k tomu, že pro případ přímého dodání nestanovil povinnost umístit vybrané výrobky po ukončení přepravy bezodkladně do daňového skladu (§ 25 odst. 6 zákona o spotřebních daních). Dle krajského soudu tím zákonodárce otevřel prostor pro druhý možný případ přímého dodání, tj. možnost přímého dodání jinam než do daňového skladu; tady se zboží ocitá mimo dohled daňových orgánů, a tím i v režimu volného oběhu.

[6] Podle krajského soudu tak u přímého dodání do jakéhokoli daňového skladu, je-li do něj zboží bezodkladně umístěno, je zachován režim podmíněného osvobození od daně.

[7] K námitce stěžovatele, že zboží může v místě ukončení přepravy převzít pouze provozovatel daňového skladu, jemuž je přeprava určena, krajský soud uvedl, že uvedené

zcela ignoruje § 13 a násl. zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, dle kterého jménem podnikatele nejedná jen podnikatel sám, ale za jednání jménem podnikatele je třeba považovat i jednání vedoucího organizační složky, prokuristy, osoby pověřené určitou činností, nebo zástupce.

[8] Krajský soud považoval výklad daňových orgánů ohledně toho, jak by musela přeprava z rakouského celního skladu až do daňového skladu AGROPODNIK, při zachování režimů podmíněného osvobození od daně, proběhnout, za absurdní. Cisterna přepravující minerální oleje by totiž musela dojet do daňového skladu FAU s. r. o., kde by postačovalo, aby jím i jen projela (§ 59 odst. 10 zákona o spotřebních daních) a ihned pokračovala do daňového skladu AGROPODNIK. Tím by totiž v okamžiku průjezdu vlastním daňovým skladem FAU s. r. o. došlo k ukončení příhraniční přepravy (§ 25 zákona o spotřebních daních) a zahájení nové přepravy vnitrostátní (§ 24 stejného zákona), aniž by byl režim podmíněného osvobození od daně porušen. Krajský soud tak výklad provedený daňovými orgány označil za pouhý formalismus, míjející se s účelem a smyslem institutu podmíněného osvobození od spotřební daně.

[9] Krajský soud považoval za zásadní, že přeprava byla ukončena za přítomnosti pracovníků daňového orgánu v daňovém skladu, který byl daňovými orgány řádně povolen jako místo přímého dodání. Ukončení dopravy v místě přímého dodání nepředstavuje bez dalšího automatické uvedení vybraných výrobků do daňového oběhu.

[10] Stěžovatel v kasační stížnosti označil důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s. ř. s.“, konkrétně namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

[11] Stěžovatel předně namítá, že právní posouzení věci ze strany soudu, že samotné ukončení dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně v povoleném místě přímého dodání nemá vliv na závěr, zda tím došlo k uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu, není správné.

[12] Soud na základě vymezení pojmu dodání došel k závěru, že povolení dopravy do místa přímého dodání jako výjimka z povinnosti ukončit dopravu ve vlastním daňovém skladu toliko umožňuje provozovateli daňového skladu ukončit dopravu na jiném místě než ve vlastním daňovém skladu, aniž by to mělo vliv na závěr, zda tím došlo k uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu. Stěžovatel zastává názor, že pouze na základě výkladu pojmu dodání, jak je učinil krajský soud, nelze, a to zejména s ohledem na znění zákona o spotřebních daních, k uvedenému závěru vůbec dospět.

[13] Podle § 25 odst. 5 věty prvé a druhé zákona o spotřebních daních je doprava vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně ukončena okamžikem převzetí výrobků příjemcem. Je-li příjemcem provozovatel daňového skladu, je povinen v případě ukončení dopravy tyto výrobky zapsat do evidence podle § 37, 38 nebo 39 zákona o spotřebních daních, a pokud se nejedná o ukončení dopravy v místě přímého dodání, umístit je bezodkladně do daňového skladu. Z uvedeného dle stěžovatele plyne, že vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně může příjemce přijmout ve vlastním daňovém skladu, a zachovat tak podmíněné osvobození od daně, nebo může tyto

vybrané výrobky přijmout, a tím ukončit dopravu v místě přímého dodání. V místě přímého dodání, které není daňovým skladem, jenž příjemce provozuje, však příjemce nemá zákonnou možnost zachovat podmíněné osvobození od daně i po ukončení dopravy.

[14] Stěžovatel dále uvádí, že v daném případě je nesporné, že příjemcem předmětných vybraných výrobků byla společnost FAU s. r. o. Nespornou skutečností je rovněž to, že sledovaná doprava byla ukončena v místě přímého dodání, tedy mimo daňový sklad příjemce, tj. společnosti FAU s. r. o. Stěžovatel se domnívá, že z citované právní normy vyplývá, že přijetím vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně společností FAU s. r. o. mimo její daňový sklad byl režim podmíněného osvobození od daně ukončen, aniž by příjemce mohl vybrané výrobky umístit do daňového skladu. Stěžovatel setrvává na svém tvrzení, že do daňového skladu může vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně ukládat pouze provozovatel tohoto daňového skladu. Protože původní žalobce ukončil dopravu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně mimo svůj daňový sklad, ocitly se vybrané výrobky nutně v režimu volného daňového oběhu, když jejich uložení v daňovém skladu jiného provozovatele (zde AGROPODNIKU) právně účinně provést nemohl.

[15] Soud dle názoru stěžovatele nesprávně stěžovateli vytýká, že zcela ignoruje ust. § 13 a násl. obchodního zákoníku o tom, že jménem podnikatele nejedná jen podnikatel sám. Pokud by totiž v daném případě ve chvíli ukončení dopravy zastupoval společnost FAU s. r. o. kdokoli, a to i provozovatel daňového skladu, v jehož areálu byla doprava ukončena, jednal by pouze jménem osoby, kterou zastupuje, a nemohl by dle stěžovatele na úkony prováděné jejím jménem přenášet svá oprávnění, včetně oprávnění uložit vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně ve svém daňovém skladu.

[16] Dle názoru stěžovatele soud nesprávně vyložil i ustanovení § 27a zákona o spotřebních daních, když má za to, že pokud zákon ukládá i pro případ přijetí v místě přímého dodání povinnost předložit oznámení o přijetí vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně, nelze toto ustanovení vyložit jinak, než že i v místě přímého dodání lze přijmout vybrané výrobky, aniž by tím byl režim podmíněného osvobození od daně porušen. Zmíněné ustanovení totiž nehovoří o přijetí vybraných výrobků, které zůstávají v režimu podmíněného osvobození od daně po jejich přijetí, tj. ukončení dopravy v režimu podmíněného osvobození od daně, ale právě jen o přijetí vybraných výrobků, které byly k příjemci dopraveny v režimu podmíněného osvobození od daně. Zmíněná právní norma tak žádným způsobem nepředvídá situaci, kdy po ukončení dopravy v místě přímého dodání zůstávají vybrané výrobky v režimu s podmíněným osvobozením od daně.

[17] Ze všeho výše uvedeného pak stěžovatel dovozuje, že právní závěr, jak jej učinil Krajský soud v Ostravě, totiž že dopravu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně lze ukončit v kterémkoli daňovém skladu, tedy i mimo daňový sklad příjemce, aniž by se vybrané výrobky ocitly ve volném daňovém oběhu, je nesprávný.

[18] Jako nesprávné vnímá žalovaný i posouzení daného případu, jak je učinil soud, když označil výklad zastávaný stěžovatelem za pouhý formalismus, míjející se s účelem a smyslem institutu podmíněného osvobození od spotřební daně.

[19] Správa spotřebních daní je zákonem striktně založena na evidenčním a posloupném systému a zákon jakoukoli odchylku od stanovených postupů a úkonů nepřipouští. V daném případě dle stěžovatele došlo k úkonu zakládajícímu původnímu žalobci povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň. Stěžovatel proto zastává názor, že pokud by celní úřad v pozici správce daně nepostupoval v daném případě způsobem, který soud označil za pouhý formalismus, dopustil by se libovůle v aplikaci zákona, resp. porušil by zákonem danou povinnost.

[20] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

[21] V doplnění kasační stížnosti stěžovatel rozšířil svoji argumentaci ohledně tvrzeného nesprávného právního posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Dle stěžovatele soud nesprávně vyložil záměr zákonodárce v ustanovení § 27a zákona o spotřebních daních. Zákonodárce tímto ustanovením zapracoval ustanovení čl. 7 odst. 3 písm. c), ve vazbě na čl. 7 odst. 1 a čl. 17 odst. 2 směrnice Rady 2008/118/ES. Z těchto ustanovení vyplývá, že jinak než s uvedením do volného daňového oběhu (propuštěním ke spotřebě) dopravu do místa přímého dodání členský stát povolit nesmí. Stěžovatel současně upozorňuje, že údaje o místě přijetí v e-AD podle nařízení Komise (ES) č. 684/2009 uvádí odesílatel i příjemce v návaznosti na tuto směrnici – viz příloha I tabulka 1 a 6 - např. kód 4 = přímé dodání (čl. 17 odst. 2 směrnice 2008/118/ES). Nelze tedy údaje o místě přímého přijetí vykládat odlišně od údajů uvedených příjemcem v oznámení o přijetí zásilky (tj. v návaznosti na směrnici). Soud zároveň nesprávně uvádí, že původnímu žalobci bylo povoleno vyložit zboží v jiném (cizím) daňovém skladu. Že tomu tak není, uvedl stěžovatel už v odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí o odvolání, a to na str. 6 v posledním odstavci. Nadto je nutné zdůraznit, že zákon o spotřebních daních celním orgánům oprávnění k vydání takového povolení (tj. ukončit dopravu v cizím daňovém skladu) nepřiznává. Stěžovatel předpokládá, že o naskladnění v cizím daňovém skladu nebylo žádáno a nebylo o tom žádným způsobem rozhodnuto. Pokud měla být přeprava vybraných výrobků ukončena v daňovém skladu AGROPODNIK, pak měl být tento daňový sklad v souladu s nařízením uveden v položkách 5a až 5f (Příjemce – Provozovatel daňového skladu) a 7a až 7f (Místo dodání - Daňový sklad) e-AD a v položce 1a (Typový kód místa určení) e-AD měl být uveden kód 1 (daňový sklad). Pokud příjemce uvedený v průvodním dokladu e-AD v průběhu přepravy zjistil, že, například z obchodních důvodů, nehodlá přijmout vybrané výrobky v místě přímého dodání, které má v povolení, nýbrž že chce, aby vybrané výrobky byly umístěny do daňového skladu jiného subjektu, pak měl postupovat dle příslušných právních předpisů, kontaktovat odesílatele a u tohoto iniciovat změnu místa určení vybraných výrobků. Skutečnost, že tak neučinil, lze dle stěžovatele přičíst k tíži pouze subjektu samému, neboť právě on, ve spolupráci s odesílatelem, měl provedení této změny v moci.

[22] Stěžovatel nesouhlasí s krajským soudem ani v tom, že v nyní projednávané věci bylo podstatné, že přeprava byla ukončena za přítomnosti pracovníků daňového orgánu v daňovém skladu, který byl daňovými orgány řádně povolen jako místo přímého dodání. K tomuto stěžovatel doplňuje, že soud nesprávně uvádí, že místo přímého dodání bylo daňovými orgány povoleno. Dle § 25 odst. 2 zákona o spotřebních daních je provozovatel přijímacího daňového skladu povinen toto místo pouze oznámit (což je v souladu s výše

uvedenou směrnicí), a daňové orgány nemají možnost takto určené místo jakkoliv ovlivnit. Uvedení těchto míst nebylo v rozhodné době zákonnou náležitostí povolení k provozování daňového skladu. V povolení mohlo být v praxi uvedeno, jaká místa přímého dodání provozovatel daňového skladu oznámil, ale nové místa přímého dodání byly správcem daně pouze registrovány v systému, přičemž jejich oznámení nebylo důvodem pro změnu povolení. Oznámení místa přijetí v kombinaci se závěrem soudu, že v případě přijetí v místě přímého dodání, které adresou odpovídá daňovému skladu jiného provozovatele, je pak na libovůli provozovatele odlišného daňového skladu, zda bude tvrdit přijetí vybraných výrobků na e-AD v daňovém skladu, aniž by skutečný provozovatel daňového skladu měl jakoukoliv možnost tuto skutečnost ovlivnit nebo alespoň zjistit by ve svých důsledcích znamenalo, že by vybrané výrobky zcela unikly dohledu celních orgánů – nebylo by jasné, zda zboží bylo naskladněno do daňového skladu, nebo uvedeno do volného daňového oběhu. Vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně může do daňového skladu přijímat pouze provozovatel tohoto daňového skladu na základě pravomocného povolení k provozování daňového skladu.

[23] Stěžovatel rozvádí též svoji argumentaci, v níž nesouhlasí s krajským soudem, že by v okamžiku průjezdu vlastním daňovým skladem FAU s. r. o. došlo k ukončení přeshraniční přepravy (§ 25 zákona o spotřebních daních) a zahájení nové přepravy vnitrostátní (§ 24 zákona o spotřebních daních), aniž by byl režim podmíněného osvobození od daně porušen. K tomuto stěžovatel doplňuje, že tato část rozsudku je v rozporu s rozhodnutím ESD C-64/15 z 28. 1. 2016 - přeprava zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně je ukončena v okamžiku, kdy příjemce tohoto zboží na konci úplné vykládky dotčeného zboží z dopravního prostředku konstatoval, že ve srovnání s množstvím, které mu mělo být dodáno, určité množství tohoto zboží chybí. Projetím skladu nelze tedy dopravu ukončit. Mimo to je nutné zdůraznit, že by muselo dojít nejen k faktickému přijetí (v duchu rozhodnutí ESD kompletní stočení minerálních olejů do skladovacích zařízení daňového skladu prostřednictvím měřících zařízení a exaktní zjištění jejich množství), ale i k administrativnímu ukončení jedné dopravy (identifikované jedním průvodním dokladem e-AD s jedinečným ARC kódem) a zahájení dopravy nové (identifikované druhým průvodním dokladem s jedinečným ARC kódem). Pouhý „průjezd“ cisterny dopravující minerální oleje daňovým skladem je v přímém rozporu se zákonem o spotřebních daních, směrnicí, nařízením a rozhodnutím ESD.

[24] Stěžovatel nesouhlasí ani s tím, jak krajský soud vyložil pojem dodání. Dle jeho názoru dodání „s“ nebo „bez“ spotřební daně nemá vliv na dodání podle obchodního zákoníku. Je pouze na subjektech, kde si dohodnou místo dodání a za jakých podmínek. Zákon o spotřebních daních nebrání dodání vybraných výrobků do daňového skladu, jejichž vlastníkem není provozovatel přijímajícího daňového skladu a daňová povinnost tedy nevznikne. Odesílatel podle obchodního zákoníku (nebo obdobného předpisu v rámci EU) rovněž nemusí být provozovatelem odesílajícího daňového skladu, ale mohl mít vybrané výrobky pouze umístěné v daňovém skladu provozovaném jinou osobou. Podmínkou odeslání v režimu podmíněného osvobození od daně je ale vystavení e-AD dokladu právě provozovatelem odesílajícího daňového skladu, bez ohledu na to, kdo je odesílatelem podle obchodního zákoníku (nebo obdobného předpisu v rámci EU). Odkaz

na obchodní zákoník je tedy nepatřičný (zákon o spotřebních daních ani adekvátní evropské právo neřeší vlastnické poměry a vztahy k vybraným výrobkům, nýbrž jen a pouze postavení, práva a povinnosti oprávněných subjektů – držitelů příslušných povolení). Pokud tedy subjekty postupují s ohledem na skutečnost, že při přijetí vznikne povinnost daň přiznat a zaplatit, a to potvrzením přijetí zásilky příjemcem v místě přímého dodání (namísto potvrzení přijetí zásilky provozovatelem v místě dodání ležícího daňového skladu), jedná se pouze o volbu subjektu s vybranými výrobky nakládajícími, s důsledkem vzniku daňové povinnosti.

[25] Stěžovatel s ohledem na, dle jeho názoru, absolutní nesprávnost právního posouzení věci krajským soudem opětovně navrhuje, aby Nejvyšší správní soud vydal rozsudek, kterým rozsudek krajského soudu zruší a věc mu vrátí k dalšímu řízení.

[26] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatele jedná jeho zaměstnanec s požadovaným vzděláním ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Kasační stížnost splňuje podmínky řízení a je přípustná a projednatelná.

[27] Důvodnost kasační stížnosti pak zdejší soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[28] Z obsahu spisového materiálu vyplývá, že původní žalobce FAU s. r. o. podal celnímu úřadu, jakožto správci daně, přiznání ke spotřební dani z minerálních olejů za zdaňovací období květen a červen 2013; daň mu byla vyměřena konkludentně. Následně, prověřením vlastních evidencí a dokladů přiložených původním žalobcem k daňovému přiznání, celní orgány zjistily, že spotřební daň byla původnímu žalobci vyměřena v nesprávné výši. K tomuto závěru dospěly na základě zjištění, že původní žalobce ve sledovaném období realizoval celkem 17krát dopravu minerálních olejů FAME z daňového skladu v Rakousku jejich dodáním do schváleného místa přímého dodání na adrese Agropodnik a. s., Jihlava, Dobronín 315, 588 13 Polná, za účelem jejich užití pro pohon motorů, čímž dle ust. § 25 odst. 6 zákona o spotřebních daních došlo podle celních orgánů k ukončení dopravy a ke vzniku povinnosti podle § 9 odst. 1 uvedeného zákona předmětnou daň přiznat a zaplatit. Celní úřad původního žalobce proto vyzval k podání dodatečných daňových přiznání. Protože ten dodatečné daňové přiznání vůbec nepodal, celní úřad předmětnou daň vyměřil podle pomůcek podle § 145 daňového řádu.

[29] Ze spisu bylo dále zjištěno, že původní žalobce byl provozovatelem daňového skladu a v předmětných zdaňovacích obdobích realizoval přepravy minerálních olejů v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně z daňového skladu ABID Biotreibstoffe, GmbH, umístěného v Rakousku do daňového skladu povoleného v ČR osobě původního žalobce s dodáním těchto minerálních olejů do místa přímého dodání s adresou AGROPODNIK, akciová společnost, Jihlava. Na uvedené adrese se nachází daňový sklad provozovatele AGROPODNIK, akciová společnost, Jihlava. Mezi stranami dále není sporu o tom, že při ukončení přepravy a stočení minerálních olejů do zásobníku daňového skladu byli na místě přítomní pracovníci Celního úřadu pro kraj Vysočina.

[30] Zásadním v této věci je posouzení, jestli ukončení dopravy minerálních olejů v schváleném místě přímého dodání, na kterém sídlí daňový sklad, který ale není provozován původním žalobcem, představuje ukončení režimu podmíněného osvobození od daně, nebo nikoli. Krajský soud má za to, že jsou-li vybrané výrobky dodány do jakéhokoli daňového skladu, zůstává režim podmíněného osvobození od daně zachován, kdežto celní orgány jsou přesvědčeny, že je-li předmětné zboží dodáno do místa přímého dodání (bez ohledu na to, že na tomto místě sídlí daňový sklad), vstupuje do režimu volného obchodu, a vzniká tak povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň.

[31] Nejvyšší správní soud má za to, že je předně na místě popsat aplikovanou právní úpravu:

[32] Podle § 25 odst. 1 písm. a) bodu 1 zákona o spotřebních daních *(v)ybrané výrobky lze v režimu podmíněného osvobození od daně dopravovat mezi členskými státy, pokud vybrané výrobky jsou dopravovány z daňového skladu umístěného v jiném členském státě nebo od oprávněného odesílatele z jiného členského státu provozovateli daňového skladu nebo oprávněnému příjemci, jimž bylo vydáno povolení na daňovém území České republiky.*

[33] Podle § 25 odst. 2 zákona o spotřebních daních, *(p)okud jsou vybrané výrobky dopravovány do místa přímého dodání, je provozovatel přijímajícího daňového skladu nebo oprávněný příjemce pro opakované přijímání vybraných výrobků povinen poskytnout správci daně seznam míst přímého dodání. Místo přímého dodání je provozovatel přijímajícího daňového skladu nebo oprávněný příjemce pro opakované přijímání vybraných výrobků povinen oznámit správci daně nejpozději 3 dny před zahájením dopravování vybraných výrobků.*

[34] Podle § 25 odst. 6 stejného zákona *(d)oprava vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně podle odstavce 1 písm. a) bodů 1 a 3 je ukončena okamžikem převzetí vybraných výrobků příjemcem. Je-li příjemcem vybraných výrobků provozovatel daňového skladu, je povinen v případě ukončení dopravy tyto výrobky zapsat do evidence podle § 37, 38 nebo 39 a, pokud se nejedná o ukončení dopravy v místě přímého dodání, umístit je bezodkladně do daňového skladu. Doprava vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně podle odstavce 1 písm. a) bodu 2 je ukončena potvrzením elektronického průvodního dokladu pohraničním celním úřadem.*

[35] Podle § 25 odst. 7 zákona o spotřebních daních *(p)rovozovatel daňového skladu nebo oprávněný příjemce pro opakované přijímání vybraných výrobků mohou ukončit dopravu vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně podle odstavce 1 písm. a) bodu 1 také jejich přijetím v místě přímého dodání.*

[36] Podle § 27a odst. 1 zákona *(p)o přijetí vybraných výrobků přijímajícím daňovým skladem, oprávněným příjemcem nebo v místě přímého dodání podle § 24 odst. 1 písm. b) nebo § 25 odst. 7 předloží tito příjemci nejdéle do 5 pracovních dní po ukončení dopravy podle § 24 nebo § 25 odst. 1 písm. a) bodu 1 oznámení o přijetí vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně pomocí elektronického systému správci daně místně příslušnému místu přijetí vybraných výrobků. Ztráty a znehodnocení, ke kterým došlo v průběhu dopravy, s*

výjimkou nepředvídatelných ztrát nebo znehodnocení„ příjemce uvede v oznámení o přijetí vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně. Náležitosti oznámení o přijetí vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně stanoví nařízení Komise, kterým se provádí směrnice Rady o obecné úpravě spotřebních daní.

[37] Podle § 28 odst. 1 zákona o spotřebních daních *(k) porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy dojde, s výjimkou případů uvedených v odstavci 2, jestliže u dopravovaných vybraných výrobků není ve stanovené lhůtě ukončena jejich doprava do daňového skladu, oprávněnému příjemci, na místo přímého dodání, na místo vývozu, osobě uvedené v § 11 odst. 1 písm. d) nebo e) nebo příjemci podle směrnice Rady o obecné úpravě spotřebních daní6a) v jiném členském státě.*

[38] Podle § 28 odst. 3 zákona o spotřebních daních *(v)ybrané výrobky, u kterých k porušení režimu podmíněného osvobození od daně došlo, jsou považovány za vyjmuté z tohoto režimu, pokud odstavec 9 nestanoví jinak.*

[39] Podle § 3 písm. l) odst. 1 zákona o spotřebních daních je *(u)vedením do volného daňového oběhu*
každé, i protiprávní, vyjmutí vybraných výrobků z režimu podmíněného osvobození od daně.

[40] Podle § 3 písm. g) zákona o spotřebních daních je *daňovým skladem prostorově ohraničené místo na daňovém území České republiky, ve kterém provozovatel daňového skladu za podmínek stanovených tímto zákonem vybrané výrobky vyrábí, zpracovává, skladuje, přijímá nebo odesílá, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 59, 78, 89 a 99), přičemž hranice takového místa nesmějí být přerušeny s výjimkou případu, kdy tímto místem prochází veřejná komunikace; správce daně může stanovit, že určité objekty a plochy tohoto místa nejsou jeho součástí.*

[41] Podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních *(p)látcem je právnická nebo fyzická osoba, která je provozovatelem daňového skladu, oprávněným příjemcem, oprávněným odesílatelem nebo výrobcem, jíž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit v souvislosti s uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu (§ 9 odst. 1), nebo v souvislosti se ztrátou nebo znehodnocením vybraných výrobků dopravovaných v režimu podmíněného osvobození od daně [§ 9 odst. 3 písm. a)].*

[42] Podle § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních *(p)ovinnost daň ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit vzniká okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky. To se netýká odpadních olejů uvedených v § 45 odst. 1 písm d).*

[43] Podle čl. 7 odst. 1 směrnice rady 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (dále též jen směrnice) *(d)aňová povinnost ke spotřební dani vzniká okamžikem propuštění ke spotřebě a v členském státě, v němž k tomuto propuštění došlo.*

[44] Podle čl. 7 odst. 2 písm. a) směrnice *(p)ro účely této směrnice se „propuštěním ke spotřebě“ rozumí a) situace, kdy zboží podléhající spotřební dani opustí režim s podmíněným osvobozením od daně, včetně neoprávněného opuštění;*

[45] Podle čl. 7 odst. 3. písm. c) směrnice *(o)kamžikem propuštění ke spotřebě je v situacích uvedených v čl. 17 odst. 2 okamžik přijetí zboží podléhajícího spotřební dani v místě přímého dodání.*

[46] Podle čl. 17 odst. 1 směrnice *(z)boží podléhající spotřební dani může být přepravováno v režimu s podmíněným osvobozením od daně na území Společenství, včetně přepravy zboží přes třetí zemi nebo třetí území, a) z daňového skladu i) do jiného daňového skladu, ii) registrovanému příjemci, iii) do místa, kde zboží podléhající spotřební dani opouští území Společenství, jak je uvedeno v čl. 25 odst. 1, iv) příjemci podle čl. 12 odst. 1, je-li zboží odesláno z jiného členského státu; b) z místa dovozu na jakékoli místo určení uvedené v písmeni a), je-li toto zboží odesláno registrovaným odesílatelem. Pro účely tohoto článku se „místem dovozu" rozumí místo, kde se zboží nachází v okamžiku, kdy je propuštěno do volného oběhu v souladu s článkem 79 nařízení (EHS) č. 2913/92.*

[47] Dle druhého odstavce tohoto ustanovení *(o)dchylně od odst. 1 písm. a) bodů i) a ii) a písm. b) tohoto článku a s výjimkou situace podle čl. 19 odst. 3 může členský stát určení za podmínek, které případně stanoví, povolit přepravu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením od daně na místo přímého dodání nacházející se na jeho území, pokud bylo toto místo určeno oprávněným skladovatelem v členském státě určení nebo registrovaným příjemcem. Tento oprávněný skladovatel nebo registrovaný příjemce odpovídá za předložení oznámení o přijetí zboží podle čl. 24 odst. 1.*

[48] Nejvyšší správní soud dále předesílá, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je, co do šíře odůvodnění, spjat s otázkou hledání míry. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku. Proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení, srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13, případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 (rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z nalus.usoud.cz), či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72. To znamená, že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru stěžovatele odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: *„[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*" (srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. nález ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové

přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

[49] K meritu věci Nejvyšší správní soud uvádí, že směrnice rady č. 2008/118/ES byla do českého právního řádu transponována novelou zákona o spotřebních daních zákonem č. 59/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 676/2004 Sb., o povinném značení lihu a o změně zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. V uvedené směrnici byl použit v nyní projednávané věci sporný pojem „místo přímého dodání", který byl převzat do české právní úpravy, nicméně nedošlo k jeho definování. Krajský soud se pokusil definovat pojem dodání, když odkázal na obecnou soukromoprávní úpravu v tehdy účinném obchodním zákoníku. Skutečnost, že dodání jako takové vyjadřuje dopravení zboží do smluveného místa určení, však skutečně nic nevypovídá o tom, jestli je ukončením přepravy v místě přímého dodání ukončen také režim podmíněného osvobození od spotřební daně; proto lze souhlasit se stěžovatelem, že krajský soud si pouze na základě interpretace pojmu dodání nemohl učinit názor na to, jestli původnímu žalobci vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň.

[50] Ze směrnice, konkrétně ze shora citovaného čl. 7 odst. 3 písm. c), plyne, že okamžikem propuštění ke spotřebě, tedy do volného daňového oběhu, je mj. přijetí zboží podléhajícího spotřební dani v místě přímého dodání. Úprava ve směrnici je tak jednoznačná. Poněvadž však tento článek nebyl převzat do české úpravy spotřebních daní, je na místě zvážit, jestli bylo povinností původního žalobce postupovat v jeho intencích, tedy jako by ukončením dopravy v místě přímého dodání v sídle daňového skladu AGROPODNIK bylo vybrané zboží uvedeno do volného daňového oběhu, pročež mu pak vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň.

[51] K tomu Nejvyšší správní soud konstatuje, že pokud ze směrnice vyplývá výhoda pro jednotlivce a tato výhoda je ve směrnici zcela konkrétně upravena, může se jednotlivec před soudy a správními orgány členských států na ni odvolat, čili její obsah přímo vynutit. Není-li výhoda ve směrnici upravena zcela konkrétně, nelze výhodu bezprostředně vynutit. Jednotlivcům tak nezbývá než požadovat po členském státu, který směrnici řádně neprovedl, náhradu škody, která neprovedením směrnice jednotlivci vznikla. Povinnosti obsažené a konkrétně upravené ve směrnicích, které nebyly včas provedeny, v nich nelze bezprostředně vynutit. Přímý účinek směrnic se vztahuje pouze na oprávnění jednotlivců, nikoli na jejich povinnosti. Uvedené ustanovení čl. 7 odst. 3 písm. c) směrnice je však ustanovením definičním, které původnímu žalobci nestanoví ani právo ani povinnost. Jeho nepřevzetím do českého právního řádu však zákonodárce vytvořil stav, kdy výklad pojmu místo přímého dodání ve spojení s ukončením režimu podmíněného osvobození od daně není jednoznačný, jak to plyne i z postupu celních orgánů v projednávané věci, i ze závěrů krajského soudu.

[52] Pokud jde o tzv. nepřímý účinek směrnice, Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 1. 2. 2010, č. j. 5 Afs 68/2009 – 113, judikoval, že „(p)*ovinnost vykládat národní právo v souladu se směrnicí je podmíněna a priori tím, že existuje vnitrostátní přepis, který je nejednoznačný, umožňuje několik výkladů, přitom alespoň jeden z možných výkladů práva je*

v souladu se směrnicí. Nepřímý účinek komunitarního práva nemůže být contra legem, může však jít i v neprospěch plátce daně." V nyní projednávané věci však nepřímý účinek směrnice rovněž nepřichází v úvahu, neboť je vyloučen jasným a jednoznačným zněním § 19 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních a dalšími v této věci nastalými okolnostmi, jak bude objasněno níže.

[53] Ze spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že řešením uvedené situace, tj. že se na schváleném místě přímého dodání nachází daňový sklad cizího subjektu, si nebyly jisté ani celní úřady, které byly zainteresované v této věci. Celní úřad pro Moravskoslezský kraj, místně příslušný správce daně původního žalobce, původnímu žalobci rozšířil k jeho žádosti povolení k provozování daňového skladu o místo přímého dodání na adrese daňového skladu subjektu AGROPODNIK, ačkoli, jak bude uvedeno níže, takový postup je v přímém rozporu s § 19 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. Kromě toho, Celní úřad pro kraj Vysočina, místně příslušný celní úřad AGROPODNIKU, jehož pracovníci byli přítomni ukončení dopravy a uskladnění vybraných výrobků v daňovém skladu AGROPODNIK, požádal Generální ředitelství cel o stanovisko, jestli lze přímé dodání do cizího daňového skladu považovat za ukončení dopravy s důsledkem uvedení zboží do volného daňového oběhu, nebo jestli zůstává režim podmíněného osvobození od daně zachován. Až na základě tohoto stanoviska, které je součástí předloženého správního spisu došlo následně k vydání výzvy k podání daňového přiznání a k doměření daně původnímu žalobci.

[54] Řešení této sporné otázky neplyne výslovně z vnitrostátní právní úpravy a směrnice, jak bylo uvedeno, v tomto případě nemá přímý účinek na daňový subjekt, ale pouze zavazuje státy k její transpozici do vnitrostátních právních řádů. Za uvedené situace by bylo nespravedlivé po původním žalobci požadovat, aby postupoval v intencích směrnice, tedy podle čl. 7 odst. 3 písm. c), když ani samotné celní orgány nebyly přesvědčeny o správnosti nebo nesprávnosti jeho postupu, který navíc samy „posvětily", poněvadž pracovníci Celního úřadu kraje Vysočina byli přítomni ukončení dopravy a stočení minerálních olejů FAME v daňovém skladu AGROPODNIKU.

[55] Ve světle shora popsaného Nejvyšší správní soud uzavírá, že v nyní projednávané věci byla sice doprava ukončena v místě přímého dodání, což při aplikaci eurokonformního výkladu vnitrostátní úpravy představuje uvedení zboží do volného oběhu, avšak ve světle nastalých skutečností, jak byly popsány výše, zejména, že směrnice nemá přímý ani nepřímý účinek, původní žalobce ukončil dopravu v celním úřadem (nesprávně) schváleném místě přímého dodání v daňovém skladu AGROPODNIK a to pod dohledem pracovníků Celního úřadu kraje Vysočina, k porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně u sporných zakázek nedošlo a původní žalobce tak nebyl povinen přiznat a zaplatit spotřební daň.

[56] K námitce stěžovatele, že krajský soud vyložil pojem dodání podle obchodního zákoníku a na základě toho dospěl k závěru, že zboží nebylo uvedeno do volného oběhu, Nejvyšší správní soud již výše konstatoval, že pouze na základě takového výkladu k uvedenému závěru nebylo možné dospět. Krajský soud nicméně vycházel rovněž z úpravy zákona o spotřebních daních a dospěl ke správnému závěru, že v nyní projednávané věci k uvedení zboží do volného oběhu nedošlo.

[57] Pokud jde o stěžovatelem namítaný odkaz krajského soudu na § 13 obchodního zákoníku o jednání jménem podnikatele, ten považuje Nejvyšší správní soud stejně jako stěžovatel za nepřípadný, a nesouvisející s projednávanou věcí. Stěžovatel poukazoval na to, že aby byl dodržen režim podmíněného osvobození od daně, měla být doprava ukončena v daňovém skladu původního žalobce, a nikoli cizího subjektu. Podstatné však nebylo, kdo byl ukončení dopravy přítomen a kdo jednal za daňový subjekt, nýbrž skutečnost, že doprava byla ukončena nikoli v sídle daňového skladu původního žalobce, ale v sídle daňového skladu zcela jiného subjektu. Ačkoli se jedná o nepřípadný odkaz, na výsledek řízení neměl žádný vliv. Jak již bylo uvedeno, s ohledem na okolnosti projednávané věci byl režim podmíněného osvobození od spotřební daně ukončením v daňovém skladu AGROPODIK zachován.

[58] Stěžovatel dále namítal, že krajský soud zcela nesprávně vyložil § 27a zákona o spotřebních daních. Pokud jde o závěr krajského soudu, že i v místě přímého dodání lze přijmout vybrané výrobky, aniž by byl ukončen režim podmíněného osvobození od spotřební daně, Nejvyšší správní soud opět poukazuje na již výše uvedené. Je zřejmé, že podle směrnice [čl. 7 odst. 3 písm. c)] je přijetím zboží v místě přímého dodání zboží propuštěno ke spotřebě, a tudíž závěr krajského soudu není správný. Z uvedeného však rovněž plyne, že by jako místo přímého dodání neměl být schválen daňový sklad, jako to bylo v tomto případě, neboť podle § 19 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních (v)*ybraný výrobek je v režimu podmíněného osvobození od daně, jestliže je umístěn v daňovém skladu podle § 3 písm. g).* Ačkoli byla tedy doprava ukončena v místě přímého dodání, zároveň však byla ukončena a zboží bylo uskladněno v daňovém skladu. Tímto postupem celních orgánů, které schválily místo přímého dodání v cizím daňovém skladu (ať již v povolení k provozování daňového skladu, nebo pak v místě ukončení dopravy), došlo k vytvoření situace, se kterou zákon o spotřebních daních nepočítá, a tedy ji ani neupravuje. Bylo by popřením principů právního státu takový postup celních orgánů přičítat k tíži původnímu žalobci.

[59] Nejvyšší správní soud nerozporuje stěžovatelem namítanou skutečnost, že celní orgány nejsou dle právních předpisů oprávněny na místě povolit vyložení zboží v cizím daňovém skladu. Nicméně, s ohledem na shora uvedené specifické okolnosti projednávané věci, mohl nabýt původní žalobce určité legitimní očekávání, že postupuje v souladu s právními předpisy, bylo-li na jeho postup (ukončení dopravy a naskladnění zboží v daňovém skladu AGROPODNIK) dohlíženo pracovníky celního orgánu, navíc za situace, když měl daňový sklad AGROPODNIK jako místo přímého dodání předem schválen celními orgány i v povolení daňového skladu.

[60] Se stěžovatelem lze naopak souhlasit, že pouhý průjezd daňovým skladem původního žalobce by neznamenal ukončení přeshraniční přepravy a zahájení přepravy vnitrostátní (§ 24 zákona o spotřebních daních), neboť by to bylo v rozporu s právními předpisy i judikaturou Soudního dvora EU. Jak poukazoval stěžovatel v kasační stížnosti, v daňovém skladu původního žalobce by muselo dojít jednak k faktickému přijetí, tedy kompletnímu stočení minerálních olejů do skladovacích zařízení daňového skladu prostřednictvím měřících zařízení a exaktnímu zjištění jejich množství, a zároveň k administrativnímu ukončení přeshraniční dopravy (identifikované jedním průvodním

dokladem e-AD s jedinečným ARC kódem) a zahájení dopravy nové do daňového skladu AGROPODNIK (identifikované novým průvodním dokladem s jedinečným ARC kódem). Uvedený nesprávný názor krajského soudu však na výrok napadeného rozsudku neměl vliv.

[61] Pokud jde o tvrzení stěžovatele, že místo přímého dodání v daňovém skladu AGROPODNIK nebylo celními orgány povoleno a nebylo důvodem pro změnu povolení k provozování daňového skladu, nelze s ním souhlasit, neboť součástí spisu krajského soudu je mj. žádost původního žalobce o změnu povolení k provozování daňového skladu o rozšíření místa přímého dodání pro daňový sklad AGROPODNIK, a zároveň rozhodnutí Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 19. 4. 2013, č. j. 31954-4/2013-570000-11, jímž došlo k vydání nového povolení k provozování daňového skladu s tím, že místo přímého dodání bylo rozšířeno o daňový sklad AGROPODNIK. V odůvodnění celní úřad uvedl, že neshledal žádné skutečnosti, které by bránily vydání nového povolení, proto rozhodl tak, jak bylo uvedeno. Ačkoli místo přímého dodání nebylo skutečně povinnou součástí povolení k provozování celního skladu, celní úřad o žádosti stěžovatele rozhodl a místo přímého dodání do rozhodnutí o povolení daňového skladu zapsal. Jak již ale bylo uvedeno, podle § 19 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních *(v)ybraný výrobek je v režimu podmíněného osvobození od daně, jestliže je umístěn v daňovém skladu podle § 3 písm. g).* Odůvodnění celního úřadu, že zápisu takového místa přímého dodání (tedy daňového skladu) nic nebrání, je tak v rozporu s citovaným ustanovením. Při respektování čl. 7 odst. 3 písm. c) směrnice v místě přímého dodání nelze skladovat vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně, neboť zboží přechází do režimu volného daňového oběhu. Daňový sklad je ale naopak místem, které slouží mj. ke skladování výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně [srov. § 3 písm. g) zákona o spotřebních daních]. Povolení místa přímého dodání v sídle daňového skladu je tak absurdní. Toto pochybení celních orgánů, které mohlo v původním žalobci vyvolat přesvědčení o tom, že pokud zboží dopraví do daňového skladu, zůstane režim podmíněného osvobození od daně zachován, nelze původnímu žalobci přičítat k tíži a doměřit mu daň.

[62] Ze všeho, co bylo uvedeno výše, vyplývá, že napadený rozsudek krajského soudu, přes některé ne úplně přiléhavé závěry obstojí a není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[63] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle 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. Neúspěšný stěžovatel proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalobci ji soud nepřiznal, neboť mu žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

pokračování

V Brně dne 31. května 2018

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu