ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **DOMES BYLANY s. r. o.,** se sídlem Malé Březno 74, zastoupena Mgr. Janem Kubicou, advokátem se sídlem Nad Porubkou 2355, Ostrava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel,** se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 19. 4. 2017, č. j. 15 Af 19/2015 - 46,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Žalobkyně je společností obchodující s pevnými palivy. V období mezi zářím a prosincem 2011 šestnáctkrát dodala hnědé uhlí společnosti SUMENTA spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (dále „SUMENTA"), domicilované v Polské republice. Žalobkyně společnosti SUMENTA vystavila faktury splatné hotově v den vystavení a mezinárodní nákladní listy označující společnost SUMENTA za příjemce i dopravce zboží a potvrzující, že zboží bylo naloženo v Bylanech a dopraveno do Polska; společnost SUMENTA faktury na místě uhradila. Podle dopravních dispozic, podepsaných žalobkyní jako odesílatelem a společností SUMENTA jako dopravcem a odběratelem, byl dopravce povinen dovézt zboží do místa určení v Krakově a nebyl oprávněn dispozice měnit bez souhlasu odesílatele. Dne 6. 10. 2011 žalobkyně dodala hnědé uhlí společnosti Aleksandra Replin Firma usługowa Hoblak & Replin (dále „Hoblak & Replin"), rovněž domicilované v Polsku. I v tomto případě žalobkyně vystavila fakturu splatnou hotově v den vystavení, která byla na místě uhrazena, a mezinárodní nákladní list potvrzující převzetí zboží

v Bylanech polským dopravcem EUROMAR Barbara Marczyniak, který uhlí dopravoval na účet společnosti Hoblak & Replin.

[2] Rozhodnutím Celního úřadu pro Ústecký kraj (dále také „správní orgán I. stupně“) ze dne 27. 6. 2014, č. j. 30443-11/2014-620000-12, bylo rozhodnuto, že žalobkyně výše popsaným jednáním porušila zákaz daný § 16 odst. 2 zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „zákon o dani z pevných paliv“), podle kterého „[d]*odavatel nesmí na daňovém území dodat pevná paliva bez daně fyzické nebo právnické osobě, která není držitelem povolení k nabytí pevných paliv bez daně*“. Tímto jednáním žalobkyně podle správního orgánu I. stupně naplnila skutkovou podstatu správního deliktu dle § 26 odst. 1 písm. b) zákona o pevných palivech, podle kterého se právnická osoba dopustí právního deliktu tím, že „*jako dodavatel dodá na daňovém území pevná paliva bez daně fyzické nebo právnické osobě, která není držitelem povolení k nabytí pevných paliv bez daně*“. Za uvedené jednání byla žalobkyni uložena pokuta ve výši 15 000 Kč. Zároveň jí byla uložena povinnost nahradit náklady řízení ve výši 1 000 Kč.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí správního orgánu I. stupně odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 22. 1. 2015, č. j. 4585/2015-900000-304.8, a napadené rozhodnutí potvrdil (dále také „rozhodnutí o odvolání“).

II.

[4] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem. V té namítla, že uhlí bylo dodáno do Polska, kde bylo také spotřebováno, a tedy mimo daňové území České republiky. K přechodu vlastnického práva přitom došlo teprve v zahraničí, což dokládaly jak dopravní dispozice, jež umožňovaly nabyvateli disponovat se zbožím teprve po dodání, tak mezinárodní přepravní listy a prohlášení polských společností o spotřebování paliva v Polsku. Svůj postup přitom žalobkyně opírala o stanovisko Ministerstva financí uvedené v zápisu z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ze dne 17. 9. 2008, podle něhož dodání energetických produktů odběrateli ke spotřebě mimo území České republiky není dodáním na daňovém území České republiky, a to bez ohledu na podmínky odeslání nebo přepravy. Pokud správní orgán I. stupně a žalovaný postupovali v rozporu s názorem jim nadřízeného Ministerstva financí, dopustili se porušení legitimního očekávání. Žalobkyně dále uvedla, že legislativním záměrem právní úpravy daně z pevných paliv bylo zamezení dvojího zdanění v rámci Evropské unie a bylo by tudíž v rozporu se základním principem harmonizace evropské legislativy dopustit dvojí zdanění téhož produktu pouze na základě toho, jak jsou sjednány dodací podmínky.

[5] Krajský soud žalobu v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. U první námitky krajský soud považoval za stěžejní, zda k dodání pevných paliv ve smyslu zákona o dani z pevných paliv došlo na daňovém území České republiky. Zákon o dani z pevných paliv za den dodání označuje v § 2 odst. 2 písm. b) první den, kdy může nabyvatel s pevnými palivy nakládat jako vlastník, bylo tudíž nutné posoudit, od kterého dne mohli zahraniční nabyvatelé s předmětnými palivy nakládat jako vlastníci. Vzhledem k tomu, že žalobkyně s dodavateli neuzavřela žádné písemné smlouvy, zboží bylo předáno a zaplaceno

již na území ČR a dopravní dispozice se nevěnují okamžiku přechodu vlastnického práva, krajský soud uzavřel, že k dodání uhlí, tj. k přechodu vlastnického práva na nabyvatele, došlo na daňovém území České republiky.

[6] K tvrzení žalobkyně, že její postup byl založen na stanovisku Ministerstva financí ze dne 17. 9. 2008, krajský soud uvedl, že dané stanovisko je v příkrém rozporu s dikcí zákona o dani z pevných paliv, a nemohlo proto založit legitimní očekávání. Nadto před realizací zkoumaných obchodních případů žalobkyně kontaktovala správní orgán I. stupně, který jí sdělil, že rozhodující skutečností je místo dodání pevných paliv určené okamžikem, kdy nabyvatel bude moci se zbožím nakládat. Žalobkyně se proto měla řídit názorem správního orgánu rozhodujícího v její věci, a to i vzhledem k tomu, že tento byl novějšího data než stanovisko

Ministerstva financí. K novějšímu stanovisku Ministerstva financí ze dne 7. 11. 2014 krajský soud uvedl, že toto bylo vydáno až po uskutečnění obchodních transakcí, žalobkyně proto tímto stanoviskem nemohla být ovlivněna. Novější stanovisko je nadto vnitřně rozporné, neboť opakuje závěry stanoviska z roku 2008, avšak zároveň uvádí, že v případě, kdy jsou pevná paliva vydána konečnému spotřebiteli na daňovém území České republiky a spotřebitel si paliva sám dopravuje na území jiného členského státu, musí být paliva zdaněna českou sazbou daně.

[7] K námitce dvojího zdanění pevných paliv krajský soud poukázal na čl. 21 odst. 5 směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny (dále „směrnice 2003/96/ES“). Směrnice, stejně jako zákon o dani z pevných paliv, jenž ze směrnice vychází, váže povinnost přiznat a odvést daň na okamžik dodání těchto paliv. Dodala-li žalobkyně pevná paliva na daňovém území České republiky, vznikla jí povinnost daň přiznat a zaplatit. Společnosti SUMENTA a Hoblak & Replin tak nabyly již zdaněné palivo a byly to právě tyto společnosti, které se jako koneční spotřebitelé mohly případnému dvojímu zdanění bránit s odkazem na to, že ke zdanění došlo již v České republice.

[8] Soud proto uzavřel, že žalobkyně porušila zákaz stanovený § 16 odst. 2 zákona o dani z pevných paliv, když na území ČR dodal zahraničním odběratelům jakožto konečným spotřebitelům hnědé uhlí bez daně, čímž naplnila skutkovou podstatu správního deliktu podle § 26 odst. 1 písm. b) daného právního předpisu.

III.

[9] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., v níž uplatnila obsahově tři námitky.

[10] Podle první námitky lze diametrálně odlišný výkladový postoj Ministerstva financí a celních orgánů vysvětlit pouze tím, že příslušná ustanovení zákona o dani z pevných paliv jsou zcela nejednoznačná. V pochybnostech je přitom nutné dát přednost výkladu příznivějšímu pro adresáta právní normy (stěžovatelku). Stěžovatelce proto nelze klást k tíži, že zvolila výklad pro ni mírnější, tj. výklad Ministerstva financí. Vykládat daňové

předpisy totiž přísluší spíše Ministerstvu financí než správním orgánům, neboť se podílí na jejich tvorbě; nadto Ministerstvo financí své stanovisko ze dne 17. 9. 2008 potvrdilo v písemnosti ze dne 7. 11. 2014. Svůj závěr o vnitřní rozpornosti dané písemnosti krajský soud odůvodnil nepřesvědčivě a nedostatečně.

[11] S odkazem na stanoviska Ministerstva financí stěžovatelka dále namítla, že pro věc je významné, kam bylo zboží dodáno a kde došlo k jeho konečné spotřebě, a to bez ohledu na podmínky odeslání a přepravy. Otázce přechodu vlastnického práva proto nelze přikládat takový význam, jaký jí přikládal krajský soud. Stěžovatelka přitom prokázala, že uhlí bylo dodáno do Polska, kde také došlo k jeho konečné spotřebě.

[12] V poslední námitce stěžovatelka uvedla, že ke dvojímu zdanění předmětných pevných paliv nedošlo jenom díky skutečnosti, že Polsko mělo do roku 2012 výjimku ze zdanění pevných paliv. Jen upřednostněním výkladu Ministerstva financí je proto možné zabránit nepřípustnému dvojímu zdanění. S ohledem na výše uvedené proto stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

IV.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že kasační námitky se shodují s námitkami odvolacími a žalobními, ke kterým se již vyjadřoval. Odkázal proto na rozhodnutí o odvolání a své vyjádření k žalobě a uvedl, že se zcela ztotožňuje s napadeným rozsudkem krajského soudu. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

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

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Předmětem soudního přezkumu je rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno prvostupňové rozhodnutí, jímž byla stěžovatelka shledána vinnou ze spáchání správního deliktu dle § 26 odst. 1 písm. b) zákona o pevných palivech, podle kterého se právnická osoba dopustí právního deliktu tím, že „*jako dodavatel dodá na daňovém území pevná paliva bez daně fyzické nebo právnické osobě, která není držitelem povolení k nabytí pevných paliv bez daně.*“

[17] Mezi účastníky řízení není sporné, že stěžovatelka byla *dodavatelem* ve smyslu zákona o dani z pevných paliv, neboť byla právnickou osobou, která nabývá pevná paliva bez daně za účelem jejich dalšího prodeje [(§ 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z pevných paliv]. Stejně tak je mezi stranami nesporné, že zahraniční nabyvatelé (tj. subjekty

SUMENTA a Hoblak & Replin) nebyli v rozhodné době *držiteli povolení k nabytí pevných paliv bez daně* (byli tudíž konečnými spotřebiteli). Stejně tak není sporné, že stěžovatelka předmětná pevná paliva dodala zahraničním odběratelům *bez daně.*

[18] Mezi stranami je sporné pouze to, zda stěžovatelka *dodala pevná paliva na daňovém území.* Vzhledem k tomu, že daňovým územím se podle § 2 odst. 1 písm. a) zákona o dani z pevných paliv rozumí území České republiky, je tedy spornou otázkou, zda stěžovatelka dodala pevná paliva na území České republiky. Podle § 2 odst. 2 písm. b) zákona o dani z pevných paliv se přitom za den dodání považuje „*první den, kdy může nabyvatel s pevnými palivy nakládat jako vlastník*".

[19] Správní orgány a krajský soud dospěly k závěru, že stěžovatelka předmětná pevná paliva dodala na území ČR, neboť zahraniční nabyvatelé mohli s pevnými palivy nakládat jako vlastníci po jejich zaplacení, naložení na dopravní prostředky a odvezení ze skladu stěžovatelky v Bylanech. Skutečnost, kam bylo zboží dodáno a kde došlo k jeho konečné spotřebě, je pro věc bez významu. Stěžovatelka je naopak přesvědčena, že za okamžik dodání pevných paliv je nutno považovat teprve okamžik, kdy jsou pevná paliva dodána na místo, kde budou spotřebována.

[20] Nejvyšší správní soud se předmětnou právní otázkou (nadto ve vztahu ke stejným účastníkům řízení a stejným skutkovým okolnostem) již zabýval. V rozsudku ze dne 4. 1. 2018, č. j. 7 Afs 174/2017 - 22 (dále též „rozsudek sp. zn. 7 Afs 174/2017"), totiž zdejší soud řešil, v jakém okamžiku vznikla stěžovatelce z výše popsaných obchodních případů se subjekty SUMENTA a Hoblak & Replin povinnost přiznat a zaplatit daň z pevných paliv. Podle 5 odst. 1 písm. a) zákona o dani z pevných paliv přitom tato povinnost vzniká dnem „*dodání pevných paliv konečnému spotřebiteli na daňovém území...*". V rozsudku sp. zn. 7 Afs 174/2017 tudíž musel Nejvyšší správní soud odpovědět na otázku, kdy došlo v případě výše popsaných obchodních transakcí k „dodání" pevných paliv ve smyslu zákona o dani z pevných paliv. V předmětném rozsudku se dále zdejší soud věnoval i námitkám stěžovatelky stran jejího legitimního očekávání založeného na stanoviscích Ministerstva financí. Nejvyšší správní soud k daným otázkám uvedl následující:

„*Zákon o dani z pevných paliv tudíž ve svém textu neposkytuje oporu pro závěr stěžovatelky, že by měl být za okamžik dodání pevných paliv považován teprve okamžik, kdy jsou pevná paliva dodána na místo, kde budou spotřebována.*

Zákon o dani z pevných paliv je nadto předpisem implementujícím unijní úpravu, přičemž podle Soudního dvora Evropské unie (dále „SDEU") „při uplatňování vnitrostátního práva, a zejména ustanovení vnitrostátního právního předpisu speciálně zavedeného za účelem provedení směrnice [...], je vnitrostátní soud povinen vykládat své vnitrostátní právo ve světle znění a účelu směrnice, tak aby bylo dosaženo [zamýšleného] výsledku." (rozsudek ze dne 10. 4. 1984 ve věci Von Colson, 14/83). Při výkladu zákona o dani z pevných paliv je proto nutné brát ohled na ustanovení, smysl a účel unijní úpravy, jež je tímto zákonem implementována. V případě zákona o dani z pevných paliv se jedná především o výše zmíněnou směrnici Rady 2003/96/ES, a dále o směrnici Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (dále „směrnice 2008/118/ES"), resp. již

zrušenou směrnici Rady 92/12/ES ze dne 25. února 1992 o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (dále „směrnice 92/12/ES“).

Směrnice 2008/118/ES obecně odděluje okamžik vzniku daňové povinnosti a vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit. Zatímco daňová povinnost vzniká v okamžiku výroby či těžby výrobku, příp. v okamžiku dovozu na území Společenství (čl. 2 směrnice), povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit vzniká okamžikem propuštění ke spotřebě v členském státě, kde k tomuto propuštění došlo (čl. 7 směrnice). V podstatě totožně upravovala okamžik vzniku daňové povinnosti a vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit v čl. 5 a čl. 6 také směrnice 92/12/EHS. Směrnice 2003/96/ES však pro vznik daňové povinnosti a povinnosti daň přiznat a zaplatit ve vztahu k pevným palivům zavádí v čl. 21 odst. 5 speciální pravidlo, neboť stanoví, že „[p]ro účely článků 5 a 6 směrnice 92/12/EHS vzniká povinnost přiznat a odvést daň z uhlí, koksu a lignitu v okamžiku dodání společnostmi, které musejí být k tomuto účelu registrovány příslušnými orgány. Tyto orgány mohou producentovi, obchodníkovi, dovozci nebo daňovému zástupci povolit, aby převzal daňové povinnosti registrované společnosti. Daň se ukládá a vybírá podle postupů stanovených každým členským státem.“[1] Podle směrnice 2003/96/ES tedy dochází ke vzniku daňové povinnosti a ke vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit v totožném okamžiku, a to v okamžiku dodání. Odlišné pravidlo pro vznik daňové povinnosti a vznik povinnosti tuto daň přiznat a zaplatit je přitom patrně důsledkem požadavku zjednodušených administrativních pravidel ve vztahu ke spotřební dani z energetických produktů, jenž je opakovaně reflektován v travaux préparatoires ke směrnici 2003/96/ES;[2] tento požadavek se projevuje mj. také omezením dopadu obecných ustanovení o sledování a pohybu obsažených ve směrnici 92/12/EHS, resp. směrnici 2008/118/ES, na energetické produkty regulované směrnicí 2003/96/ES (čl. 20 směrnice 2003/96/ES).

Nejvyšší správní soud je přitom toho názoru, že okamžik vzniku daňové povinnosti a vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit je v zákoně o dani z pevných paliv implementován způsobem souladným se směrnicí 2003/96/ES. Směrnice 2003/96/ES, stejně jako zákon o dani z pevných paliv, hovoří toliko o okamžiku dodání, nikoliv o okamžiku dodání v místě, kde budou pevná paliva spotřebována. V tomto směru je nutné rozlišit okamžik dodání u pevných paliv (resp. plynu dodávaného v plynových lahvích) a okamžik dodání u elektřiny a plynu dodávaných prostřednictvím distribuční sítě. Není totiž bez významu, že zatímco ve vztahu k elektřině a plynu hovoří čl. 21 odst. 5 směrnice 2003/96/ES o dodání ke spotřebě (delivery to consumption, la mise à la consommation), u pevných paliv hovoří pouze o dodání. Vzhledem k tomu, že u elektřiny a plynu dodávaných prostřednictvím distribuční sítě se dodání neuskutečňuje v místě, kde jsou elektřina nebo plyn uvedeny do distribuční sítě, ale v místě, kde jsou ze sítě odebírány

---

[1] *„For the purpose of applying Articles 5 and 6 of Directive 92/12/EEC, coal, coke and lignite shall be subject to taxation and shall become chargeable at the time of delivery by companies, which have to be registered for that purpose by the relevant authorities. Those authorities may allow the producer, trader, importer or fiscal representative to substitute the registered company for the fiscal obligations imposed upon it. Tax shall be levied and collected according to procedures laid down by each Member State.“*
„Aux fins de l'application des articles 5 et 6 de la directive 92/12/CEE, le charbon, le coke et le lignite sont soumis à taxation et la taxe devient exigible au moment de leur fourniture par les sociétés qui doivent être enregistrées à cette fin par les autorités compétentes. Ces autorités peuvent autoriser le producteur, le négociant, l'importateur ou un représentant fiscal à se substituer à la société enregistrée aux fins des obligations fiscales qui lui incombent. La taxe est prélevée et perçue selon les procédures fixées par chaque État membre.“ (podtržení doplněno soudem)

[2] Např. Presidency Note z 21. 5. 2001, č. 8982/01, str. 4; nebo Presidency Note z 31. 5. 2002, č. 9491/02, str. 11 (bod 3. 9. 1.), dostupné z http://www.consilium.europa.eu/cs/documents-publications/

konečným spotřebitelem (rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. 2. 2009 ve věci Komise proti Polské republice, C-475/07, body 50–57), okamžik dodání nutně nastává také v místě konečné spotřeby. Totéž však neplatí pro pevná paliva. Jejich dodání totiž není vázáno na distribuční síť, v důsledku čehož s nimi může být nakládáno v podstatě stejným způsobem jako s ostatními výrobky regulovanými směrnicí 2008/118/ES, resp. vybranými výrobky podle § 1 odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních – především může docházet k jejich přepravě bez větších logistických obtíží. Okamžik a místo dodání proto v případě pevných paliv nejsou nutně spojeny s okamžikem a místem spotřeby, které mohou být v případě pevných paliv navíc obtížně definovatelné a prokazatelné. Nejvyšší správní soud má proto za to, že v případě pevných paliv směrnice 2003/96/ES za okamžik dodání považuje samotný okamžik dodání konečnému spotřebiteli bez ohledu na to, zda bude na témže místě, resp. v témže členském státě, pevné palivo spotřebováno. Takto interpretovaný okamžik dodání je přitom jasně definovatelný a jednoduše prokazatelný, což je v souladu se snahou směrnice 2003/96/ES o stanovení zjednodušených administrativních pravidel pro spotřební daň z energetických produktů.

Dalším z argumentů svědčících ve prospěch závěru Nejvyššího správního soudu je fakt, že stejným či obdobným způsobem jako v České republice je vznik daňové povinnosti a povinnosti daň přiznat a zaplatit ve vztahu k pevným palivům upraven i v dalších členských státech Evropské unie. Ve Slovenské republice,[3] Spolkové republice Německo,[4] Irské republice[5] či Belgickém království[6] je okamžikem vzniku daňové povinnosti den dodání uhlí na daňovém území konečnému spotřebiteli; okamžik vzniku daňové povinnosti a povinnosti daň přiznat a zaplatit je tedy definován v podstatě stejně jako ve směrnici 2003/96/ES. Ve Francouzské republice[7] je okamžik dodání určen obdobně, z oběžníku tamního ministerstva financí ke spotřební dani z pevných paliv ze dne 12. 4. 2016, č. j. FCPD1600920C, však navíc vyplývá, že okamžikem dodání se rozumí okamžik, kdy konečný spotřebitel může s pevnými palivy

---

[3] § 21 odst. 1 písm. a) zákona č. 609/2007 Z. z., o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu a o zmene a doplnení zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov: „*Daňová povinnosť vzniká dňom* [...] *dodania uhlia na daňovom území konečnému spotrebiteľovi uhlia.*“

[4] Gesetz zur Neuregelung der Besteuerung von Energieerzeugnissen und zur Änderung des Stromsteuergesetzes, § 32 odst. 1 bod 1.: „*Die Steuer entsteht vorbehaltlich der §§ 34 und 35 dadurch, dass Kohle im Steuergebiet erstmals an Personen geliefert wird, die die Kohle nicht als Inhaber einer Erlaubnis nach § 31 Abs. 4 oder § 37 Abs. 1 beziehen.*“

[5] Finance Act 2010, Part 3, Chapter 3, Section 78(1): „...[A] *duty of excise, to be known as solid fuel carbon tax, shall be charged, levied and paid at the rates specified in Schedule 1 on all solid fuel supplied in the State by a supplier. Tax shall be charged at the time the solid fuel is first supplied in the State by a supplier, and that supplier shall be accountable for and liable to pay the tax charged.*“
Section 79: „*Tax shall be charged at the time the solid fuel is first supplied in the State by a supplier, and that supplier shall be accountable for and liable to pay the tax charged.*“

[6] La loi du 22 Octobre 1997 concernant la taxation des produits énergétiques et de l'électricité, Art. 12bis: „*Par dérogation aux articles 5 et 6 de la loi du 10 juin 1997 relative au régime général, à la détention, à la circulation et aux contrôles des produits soumis à accise, le charbon, le coke et le lignite sont soumis à taxation et l'accise devient exigible au moment de leur fourniture au détaillant par des sociétés qui sont tenues à se faire enregistrer à cette fin suivant les modalités fixées par le Ministre des Finances, à moins que le producteur, l'importateur, l'introducteur ou éventuellement son représentant fiscal ne se substitue à ces sociétés enregistrées pour les obligations qui leur sont imposées. Par détaillant, il convient d'entendre toute personne physique ou morale qui livre du charbon, du coke et du lignite à des personnes physiques ou morales qui les consomment.*“

[7] Code des douanes, článek 266 quinquies B, odst. 2: „*Le fait générateur de la taxe intervient et la taxe est exigible lors de la livraison de ces produits par un fournisseur à un utilisateur final.*“

nakládat jako vlastník.[8] V Rakouské republice je okamžik dodání dále upřesněn jako okamžik, kdy jsou pevná paliva dodána konečnému spotřebiteli na místo, kde s nimi může disponovat,[9] Polská republika pak okamžik dodání dokonce výslovně definuje jako okamžik prodeje ve smyslu občanského zákoníku.[10] Z uvedených příkladů je tedy zřejmé, že žádná z citovaných zemí nepovažuje za okamžik dodání pevných paliv okamžik dodání na místo spotřeby. Členské státy buďto přejímají znění směrnice 2003/96/ES a vykládají den dodání jako den, kdy konečný spotřebitel může s pevnými palivy nakládat jako vlastník, anebo takovýmto způsobem okamžik dodání upřesňují ve vlastní úpravě implementující směrnici 2003/96/ES.

Z uvedených důvodů je zároveň nutné odmítnout tvrzení stěžovatelky, že zákon o dani z pevných paliv je v otázce okamžiku dodání zcela nejednoznačný. Jednotná úprava napříč členskými státy EU, jakož i znění zákona o dani z pevných paliv a směrnice 2003/96/ES totiž svědčí o pravém opaku a nedávají prostor pro výklad zastávaný stěžovatelkou. Je pravda, že Ministerstvo financí zastávalo opačný názor, Ministerstvo financí však není autoritativním interpretem zákonných ani unijních předpisů. Stanovisko Ministerstva financí uvedené v zápisu z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ze dne 17. 9. 2008 je nadto odůvodněno pouze stručně a chybí v něm jakékoliv odkazy na zákonnou či unijní úpravu. Závěry Ministerstva financí jdou zároveň, bez bližšího odůvodnění, přímo proti textu zákonné úpravy, a jak vyplývá z tohoto rozhodnutí, také proti jejímu smyslu a smyslu úpravy unijní. Vyjádření Ministerstva financí učiněné na žádost žalovaného ze dne 12. 9. 2014 pak Nejvyšší správní soud považuje, stejně jako krajský soud, za vnitřně rozporné. Žalovaný ve svém dotazu totiž nastínil tři varianty výkladu: varianta první se shodovala s výkladem zastávaným krajským a Nejvyšším správním soudem, varianty druhá a třetí se shodovaly s výkladem zastávaným Ministerstvem financí ve stanovisku z roku 2008. Ministerstvo financí v odpovědi uvedlo následující výklad, shodující se s variantou první (podtržení doplněno soudem):

„Ve druhém případě, kdy jsou pevná paliva vydána konečnému spotřebiteli (soukromé osobě) na daňovém území České republiky, a tento konečný spotřebitel si je dopravuje sám do jiného členského státu, musí být paliva zdaněna českou sazbou daně (čl. 32 odst. 1 směrnice 2008/118/ES, resp. § 3 odst. 1 písm. a)). Dodavatel není v takovém případě schopen nést odpovědnost za to, že soukromá osoba pevná paliva na místo určení skutečně dopraví. V takovém případě by měla být pevná paliva tohoto spotřebitele osvobozena v členském státu určení (analogie zdanění například u běžných nádrží na pohonné hmoty). Pokud by v tomto případě byla této soukromé osobě vydána předmětná pevná paliva bez daně, byla by naplněna skutková podstata uvedená v § 26 odst. 1 písm. b).“

Dále v textu však Ministerstvo financí konstatovalo, že se „nadále ztotožňuje s výkladem zdanění pevných paliv dle varianty č. 2 [...], tj. dodání zahraničnímu odběrateli k vlastní spotřebě mimo území ČR není dodáním na území ČR.“ (podtržení doplněno soudem), což je

---

[8] *„Le fait générateur est réalisé dès que le redevable a transféré au destinataire le droit de disposer des biens comme un propriétaire...“.*

[9] Budgetbegleitgesetz 2003, článek 53, § 1 odst. 1 bod 1.: „*Der Kohleabgabe unterliegen* [...] [d]*ie Lieferung von Kohle im Steuergebiet, ausgenommen die Lieferung an Kohlehändler zur Weiterlieferung*.“

[10] Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. 2009 Nr 3 poz. 11), Článek 9a odst. 1 bod 1): „*W przypadku wyrobów węglowych przedmiotem opodatkowania akcyzą jest* [...] *sprzedaż wyrobów węglowych na terytorium kraju finalnemu nabywcy węglowemu.*“
Článek 9a odst. 2 bod 1): „*Za sprzedaż wyrobów węglowych uznaje się ich* [...] *sprzedaż, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2016 r. poz. 380, 585 i 1579).*“

závěr přesně opačný, než ten, který je uvedený v citaci výše. Rozpornost tohoto vyjádření je tedy zřejmá již při zběžném čtení, krajský soud tudíž nepochybil, pokud svůj závěr o rozpornosti zevrubněji neodůvodňoval.

Závěry vyjádřené Ministerstvem financí ve stanovisku tudíž nemohly být pro svůj rozpor se zákonem dostatečnou oporou pro založení legitimního očekávání stěžovatelky, že celní orgány podle něj budou postupovat. Jak totiž Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 274/2015 - 36 (podtržení doplněno soudem): „Předpokladem práva dovolávat se legitimního očekávání je [...] poskytnutí konkrétních ujištění ze strany příslušného orgánu, která mohou vzbudit legitimní očekávání u toho, komu jsou určena, a dále skutečnost, že tato ujištění jsou v souladu s použitelnými právními předpisy [viz rozsudek Soudního dvora ze dne 25. 3. 2010, Sviluppo Italia Basilicata (C-414/08, viz zejména body 102 a 107 rozsudku)].“ Stejně tak nemohlo legitimní očekávání založit ani vyjádření na žádost žalovaného, protože, nehledě na vnitřní rozpornost tohoto vyjádření, bylo vydáno teprve v průběhu odvolacího řízení, a tedy poté, co došlo k prodeji uhlí a jeho dodanění. Nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud dodává, že rozporné postoje státních orgánů jsou jistě nežádoucím a negativním jevem, jedná se však o pochopitelný následek komplexnosti právního řádu, zejména pokud jde o úpravu regulovanou také unijním právem a mající tak celoevropský rozměr. Z rozpornosti názorů mimo rámec vztahu instanční nadřazenosti a podřazenosti však nelze bez dalšího dovozovat nezákonnost postupu celních orgánů.“

[21] Uvedené závěry je nutno vztáhnout i na nyní projednávanou věc (vedenou pod sp. zn. 7 Afs 173/2017). Tato věc se jak z hlediska účastníků řízení, tak i z hlediska rozhodné právní otázky, skutkových okolností a obsahu kasační stížnosti shoduje s věcí posuzovanou pod sp. zn. 7 Afs 174/2014, přičemž zdejší soud neshledal důvod předložit věc rozšířenému senátu zdejšího soudu (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. 1. 2011, č. j. 1 Afs 27/2009 - 98; nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2009, č. j. 1 Afs 140/2008 - 77, ze dne 30. 6. 2016, č. j. 4 Afs 65/2016 - 33).

[22] Nyní rozhodující senát se tudíž ztotožňuje s rozsudkem ve věci vedené pod sp. zn. 7 Afs 173/2017 a v podrobnostech na něj odkazuje. Jak ostatně uvedl zdejší soud např. v rozsudku ze dne 22. 6. 2016, č. j. 4 As 67/2016 - 53, „*Jestliže má Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 12 s. ř. s. zajišťovat jednotu rozhodování v oblasti správního soudnictví, musí rozhodovat jednotně i on sám. Pokud tedy zde existuje rozhodnutí týkající se týchž účastníků a řešící stejnou právní otázku, je na místě, aby se Nejvyšší správní soud závěry uvedenými v takovém rozhodnutí sám řídil.*“ Obdobně srov. rozsudky zdejšího soudu ze dne 16. 6. 2016, č. j. 9 As 18/2016 - 46, ze dne 22. 3. 2017, č. j. 3 Afs 63/2016 - 36, atp.

[23] Z výše uvedených důvodů proto nelze přijmout názor stěžovatelky, že by za okamžik dodání pevných paliv ve smyslu zákona o dani z pevných paliv měl být považován teprve okamžik, kdy jsou pevná paliva dodána na místo, kde budou spotřebována. Takto není právní úprava koncipována. Zákon o dani z pevných paliv za okamžik dodání explicitně označuje první den, kdy může nabyvatel s pevnými palivy nakládat jako vlastník. Citovaný zákon tudíž za okamžik dodání pevných paliv považuje samotný okamžik dodání konečnému spotřebiteli bez ohledu na to, zda bude na témže místě, resp. v témže členském státě, pevné palivo spotřebováno. Uvedenému výkladu pak

konvenuje i příslušná unijní úprava a její transpozice v rámci dalších členských státu Evropské unie.

[24] Správní orgány i krajský soud proto posoudily věc správně, pokud dospěly k závěru, že stěžovatelka dodala na daňovém území pevná paliva bez daně osobě, která nebyla držitelem povolení k nabytí pevných paliv bez daně.

[25] Se stěžovatelkou nelze souhlasit ani v tom, že její postup vycházel z legitimního očekávání založeného na stanoviscích Ministerstva financí. Jak zdejší soud uvedl ve výše citované pasáži rozsudku sp. zn. 7 Afs 174/2017, Ministerstvo financí není autoritativním interpretem zákonných ani unijních předpisů. Stanovisko Ministerstva financí uvedené v zápisu z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ze dne 17. 9. 2008 jde proti explicitnímu textu zákona a nadto postrádá jakoukoliv hlubší a logickou argumentaci stran řešené právní otázky. Z těchto důvodů předmětné stanovisko nemohlo založit legitimní očekávání stěžovatelky. V pořadí druhé vyjádření Ministerstva financí učiněné na žádost žalovaného ze dne 12. 9. 2014 krajský soud označil za vnitřně rozporné a Nejvyšší správní soud s ním souhlasí. Stanovisko se na jedné straně hlásí k závěru učiněnému v roce 2008, avšak současně proklamuje i závěr zcela opačný (podrobněji viz výše citovaný rozsudek sp. zn. 7 Afs 174/2017). Nutno dodat, že citované stanovisko bylo vydáno teprve v průběhu odvolacího řízení, a tedy poté, co došlo k předmětným obchodním transakcím.

[26] Důvodnou neshledal zdejší soud ani třetí námitku, ve které stěžovatelka poukazovala na rizika dvojího zdanění. Ve shodě s rozsudkem sp. zn. 7 Afs 174/2017 je totiž nutné uvést, že daný argument má pouze hypotetickou povahu, neboť ke dvojímu zdanění v projednávaném případě vůbec nedošlo. Otázku dvojího zdanění by tak bylo namístě řešit teprve v situaci, kdy by byla spotřební daň z pevných paliv skutečně odvedena nejen stěžovatelkou v České republice z titulu jejich dodání, ale také společnostmi SUMENTA a Hoblak & Replin v Polské republice z titulu dovozu či spotřeby pevných paliv. K takovéto situaci však v projednávané situaci nedošlo a Nejvyššímu správnímu soudu nepřísluší řešit akademické spory, ale toliko spory skutečné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2016, č. j. 10 Afs 155/2015 - 29, bod 10, a rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 2. 4. 2009 ve věci *Elshani*, C-459/07, bod 42).

[27] Nejvyšší správní soud tedy neshledal uplatněné kasační námitky důvodnými. Nutno dodat, že stěžovatelka se v kasační stížnosti omezila na otázku okamžiku dodání pevných paliv a na s tím související otázky, jiné kasační námitky stěžovatelka v kasační stížnosti nevznesla (nebrojila proti výši sankce, proti naplnění jednotlivých znaků správního deliktu, proti koncepci daného deliktu jako takového, atp.). Řízení o kasační stížnosti je přitom ovládáno zásadou dispoziční. Správní soudy jsou (až na zákonné výjimky – např. zásadní vady řízení) oprávněny přezkoumávat správní rozhodnutí pouze z hlediska vznesených námitek. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (k tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2012, č. j. 8 Afs 60/2012 - 27, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014 - 20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009 - 99 atp.).

[28] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[29] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

V Brně dne 9. ledna 2018

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu