

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **SOGNA s. r. o.**, Osadní 869/32, Praha 7 – Holešovice, zastoupené advokátem JUDr. Jiřím Matznerem, Ph.D., LL.M., Anny Letenské 34/7, Praha 2 – Vinohrady, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 3. 2019, čj. 2019-2/2019-900000-317, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 7. 7. 2020, čj. 14 Af 20/2019 - 37,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a kasační řízení

[1] Žalobkyně podala dne 10. 9. 2018 přiznání ke spotřební dani z piva za zdaňovací období duben 2018, ve kterém požadovala vrátit spotřební daň ve výši 54 792 Kč. Důvodem byl vývoz piva do jiného členského státu EU (do Polska). Celní úřad platebním výměrem ze dne 27. 11. 2018 nepřiznal žalobkyni nárok na vrácení spotřební daně. Žalobkyně neuspěla ani s odvoláním u žalovaného. Žalovaný se shodl s celním úřadem na tom, že žalobkyně nesplnila všechny podmínky podle § 14 odst. 2 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Konkrétně nesplnila podmínku podle § 14 odst. 2 písm. a), tedy správci daně neoznámila před odesláním vybraných výrobků, že uplatní nárok na vrácení daně.

[2] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného marně bránila žalobou u městského soudu: městský soud zaujal stejný závěr. Podle soudu není výklad správních orgánů

formalistický. Právě splnění uvedené podmínky umožňuje správci daně provést kontrolu a u plátce daně ověřit, zda vybrané výrobky nebyly spotřebovány na území ČR, ale vyvezeny do jiného členského státu.

[3] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost. Trvá na tom, že přístup správních orgánů a městského soudu je formalistický a je v rozporu s právem EU. Transpozice práva EU byla provedena způsobem, který je pro daňové subjekty nevýhodný a více je zatěžuje. Stěžovatelka odkazuje na judikaturu NSS a Ústavního soudu a vysvětluje, že napadený rozsudek je s touto judikaturou v rozporu.

[4] Žalovaný s odůvodněním rozsudku městského soudu souhlasí a navrhuje kasační stížnost zamítnout.

II. Právní hodnocení

[5] Kasační stížnost není důvodná. Při jejím hodnocení převzal NSS plně závěry svého rozsudku ze dne 19. 11. 2020, čj. 10 Afs 238/2020 - 62, který se týkal stejných účastníků a stejné věci (jen zdaňovací období se o měsíc lišilo).

[6] Podle § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních ve znění od 1. 1. 2015 platí:

> Plátci, který dopraví vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky do jiného členského státu pro účely podnikání nebo pro plnění úkolů veřejnoprávního subjektu, vzniká nárok na vrácení daně za podmínek, že
> **a) před odesláním vybraných výrobků správci daně oznámí, že uplatní nárok na vrácení daně,**
> b) vybrané výrobky jsou dopravovány se zjednodušeným průvodním dokladem (§ 30),
> c) předloží navrácené vyhotovení zjednodušeného průvodního dokladu řádně potvrzené příjemcem,
> d) předloží doklad o tom, že daň za vybrané výrobky, které byly dopraveny do jiného členského státu, byla na daňovém území České republiky zaplacena nebo přiznána a zaplacena,
> e) předloží doklad o
> 1. zaplacení daně v členském státě určení,
> 2. zaplacení daně v členském státě, ve kterém došlo ke ztrátě během dopravy nebo ve kterém byla ztráta během dopravy zjištěna s výjimkou nepředvídatelné ztráty nebo znehodnocení, nebo
> 3. skutečnosti, že vybraný výrobek není v členském statě určení předmětem daně nebo že je od daně osvobozen, vydaný příslušnými orgány členského státu určení,
> f) u zdaněných vybraných výrobků, které podléhají značení podle tohoto zákona a byly uvedeny do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky, předloží potvrzení od správce daně jiného členského státu, že značení podle tohoto zákona byla zničena nebo odstraněna.
>
> **Nárok na vrácení daně vzniká dnem splnění poslední podmínky ze všech podmínek uvedených v písmenech a) až f).**

[7] Jak správně uvedl již městský soud a jak jednoznačně plyne z právě uvedeného textu, pro vznik nároku na vrácení spotřební daně je třeba splnit všechny podmínky stanovené v § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních (viz poslední větu tohoto ustanovení).

[8] V nynější věci stěžovatelka nesplnila podmínku podle § 14 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních, tedy před odesláním vybraných výrobků správci daně neoznámila, že uplatní nárok na vrácení daně. Toto ustanovení nahradilo dřívější podmínku podle písmena a) (platnou do konce roku 2014), podle níž plátce daně *před odesláním vybraných výrobků správci daně oznámí, že uplatní nárok na vrácení daně; s tímto oznámením předloží doklad o tom, že daň za vybrané výrobky, které budou dopraveny do jiného členského státu, byla na daňovém území České republiky zaplacena*. Do 30. 6. 2005 pak podle stejného ustanovení platilo, že plátce daně *před odesláním vybraných výrobků uplatní nárok na vrácení daně u celního úřadu*.

[9] Právě uvedené odlišné textace § 14 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních jsou významné též při výkladu judikátů, o které se stěžovatelka v kasační stížnosti opírá (viz bod [18] níže).

[10] Stěžovatelka předně tvrdí, že zákon o spotřebních daních je v rozporu se směrnicí 2008/118/ES.* NSS k tomu uvádí, že směrnice sice řeší v čl. 33 a násl. též vrácení daně v případě exportu do jiného členského státu, procesní detaily postupu vracení daně však nestanoví. Městský soud zde správně odkázal na čl. 9 směrnice, podle něhož se spotřební daň vyměří a vybere a popřípadě vrátí nebo promine *postupem stanoveným každým členským státem*. Směrnice v tomtéž ustanovení jen zdůrazňuje, že tato procesní úprava musí být stejná pro zboží tuzemské a zboží z jiných členských států (*členské státy použijí stejné postupy na tuzemské zboží i na zboží pocházející z ostatních členských států*). Proto se stěžovatelka mýlí, pokud říká, že česká úprava je přísnější než úprava evropská. NSS opakuje, že směrnice 2008/118/ES stanoví jen základní zásady. Detailní procesní úpravu ponechává na procesních předpisech členských států.

[11] Stěžovatelka dále odkazuje na čl. 34 odst. 2 písm. a) směrnice 2008/118/ES, podle něhož je třeba pro vrácení daně mj. splnit požadavek, aby *před odesláním zboží* bylo podáno prohlášení příslušným orgánům členského státu. Jakkoliv není zcela jasné, co se rozumí oním prohlášením a jak je třeba ono prohlášení učinit, je podle ní zřejmé, že český zákon stanoví přísnější podmínky než směrnice. Podle NSS však stěžovatelka v tomto bodě nechápe vztah směrnice a českého zákona o spotřebních daních. Lze jen zopakovat již řečené, tedy že směrnice stanoví základní zásady, ovšem detailní procesní úpravu určuje až vnitrostátní zákonodárce členského státu EU. Stěžovatelka si (správně) povšimla, že podmínky čl. 34 odst. 2 směrnice nejsou zcela jasné; ostatně účelem směrnic EU je legislativní cestou stanovit konkrétní cíl. Směrnice však nediktují, jakými prostředky daného cíle dosáhnout (srov. čl. 288 Smlouvy o fungování EU). NSS k tomu dodává, že ani nyní sporné ustanovení směrnice není přímo aplikovatelné, a členský stát jej tedy musí provést ve svém národním právu.

[12] NSS proto shrnuje, že zde není žádný rozpor mezi právem EU a právem českým. Jakékoliv úvahy o tom, že by správní orgány a soudy neměly český zákon použít, proto nejsou namístě.

[13] Doslovný výklad § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních není ani formalistický. Jak již správně uvedli městský soud i žalovaný, povinnost oznámit budoucí uplatnění

* Směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. 12. 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS. Úř. věst. L 9, 14. 1. 2009, s. 12-30.

nároku na vrácení daně *před odesláním vybraných výrobků* plní důležitou kontrolní funkci. Umožňuje totiž správci daně předběžnou kontrolu zboží. Jen tak lze ověřit, že totožné zboží (v nynějším případě pivo) nebylo spotřebováno na území ČR, ale bude skutečně exportováno do jiného členského státu (zde do Polska). Učinil-li by vývozce oznámení až *poté*, co bylo zboží vyvezeno, postrádá to rozumný smysl. Jak žalovaný vysvětluje na s. 9 rozhodnutí, pokud by byl zpochybněn jasný text § 14 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních, stačilo by pro úspěšný nárok na vrácení spotřební daně v tuzemsku „*ke spotřebě propustit množství piva x, spotřebovat jej, a v jiném členském státě po půl roce propustit ke spotřebě totožné množství piva x*".

[14] Stěžovatelka tvrdí, že vůbec není jasné, zda by správce daně kontrolu v návaznosti na oznámení provedl. To je samozřejmě pravda, ale právě *možnost* daňové kontroly je důležitým nástrojem v boji proti daňovým únikům. V nynějším případě však stěžovatelka svým postupem zcela vyloučila již jen eventualitu kontroly.

[15] Nelze se tedy odvolávat na to, že stěžovatelka vyvezla do Polska pivo stejného typu. Klíčové je, aby šlo o *totožný* produkt, který nebyl spotřebován v tuzemsku. Problémem postupu stěžovatelky je, že export *téhož* piva do Polska zůstal jen v rovině pravděpodobnosti. Stěžovatelka znemožnila správci daně bezpečně ověřit, zda se tak opravdu stalo. Pokud tedy byla stěžovatelka opravdu vystavena dvojímu zdanění (což nelze vyloučit, ale ani potvrdit), jde to jen na vrub jí samotné a jejího laxního postupu při plnění jasně nastavených zákonných povinností.

[16] Nelze proto argumentovat tím, že právní názor žalovaného vede k dvojímu zdanění. Není samoúčelné trvat na důsledném splnění všech požadavků § 14 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Pokud by totiž správní soudy dospěly k závěru, že postačí informovat správce daně o nároku na vrácení spotřební daně i později, vytvořily by – v rozporu s jasným textem zákona a obecným příkazem směrnice – snadný prostor pro daňové úniky.

[17] Stěžovatelka se dále dovolává několika rozhodnutí NSS.

[18] Rozsudek ze dne 6. 8. 2009, čj. 9 Afs 108/2008 - 59, *HUNSGAS*, řešil právní úpravu zákona o spotřebních daních ještě ve znění do 30. 6. 2005, respektive řešil problém zpětné aplikace tehdy nové právní úpravy počínaje 1. 7. 2005 (změna provedená zákonem č. 217/2005 Sb.) na dřívější právní vztahy. NSS ve věci *HUNSGAS* vysvětlil, že původní podmínku zákona ve znění do 30. 6. 2005 nebylo v praxi možné naplnit (s odkazem na důvodovou zprávu k novele č. 217/2005 Sb., dle níž se nárok na vrácení daně „*může uplatnit až po jeho vzniku, a není tedy možné nárok na vrácení daně uplatnit ještě před odesláním vybraných výrobků*"). NSS dále upozornil, že právní úprava do 30. 6. 2015 byla nejednoznačná. Poté se věnoval skutkovým detailům tehdy řešené věci. Se zřetelem na skutkové okolnosti uzavřel: „*Výklad, který popře právo na vrácení prokazatelně duplicitně uhrazené spotřební daně pro nesplnění formální podmínky, která je navíc v zákoně stanovena nejednoznačným způsobem, a to nikoli podmínky hmotněprávní povahy (jež by nárok na vrácení daně vylučovala), ve svém důsledku skutečně znamená interpretaci, jež je v extrémním rozporu s principy spravedlnosti a jež zakládá dotčení na základním právu*

a svobodě. To platí tím spíše, že došlo ke dvojímu zdanění téhož zboží touž daní ve dvou členských státech Evropské unie […]".

[19] Z rozsudku *HUNSGAS* tak v žádném případě neplyne, že by snad správní orgány mohly podmínku § 14 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních ignorovat (podobně městský soud v bodě 23 napadeného rozsudku). Rozsudek *HUNSGAS* včetně obsažně citovaného závěru je třeba vykládat s ohledem na jedinečné skutkové okolnosti a specifický problém prokazování, co se v oné věci vlastně stalo (šlo tam především o střet staré, svou povahou však nesmyslné, a proto neaplikovatelné úpravy, na straně jedné; a úpravy nové, ovšem uplatňované retroaktivně, na straně druhé).

[20] Stěžovatelka cituje i rozsudek ze dne 26. 4. 2007, čj. 9 Afs 16/2007 - 87, č. 1221/2007 Sb. NSS. Jistě se lze plně ztotožnit s jeho právními větami („*I. Obsahem správy daně je právo činit jen ta opatření, která jsou potřebná ke správnému a úplnému stanovení daňové povinnosti, nikoliv zajistit si platbu daně z téže částky dvakrát. II. Princip zákazu dvojího zdanění je nutno respektovat nejen v případě, kdy platná právní úprava umožňuje zdanit jeden a tentýž příjem u dvou daňových subjektů, ale i v případě, kdy se jedná o dvojí zdanění jednoho a téhož příjmu u jednoho a téhož daňového subjektu.*"), podstata nynějšího sporu je ale jiná než ve věci řešené rozsudkem 9 Afs 16/2007 (tam šlo o specifický skutkový případ dvojího zdanění daní z příjmů fyzických osob). Zde stěžovatelka uplatňuje nárok na vrácení spotřební daně v situaci, kdy nesplnila jednoduché zákonné podmínky pro uplatnění tohoto nároku. Tím současně znemožnila definitivně určit, zda k nějakému dvojímu zdanění opravdu došlo.

[21] Ve vztahu k dalším citovaným judikátům lze jen stručně uvést, že s nimi NSS souhlasí, ovšem tam uvedené právní závěry na nynější případ nijak nedopadají. Stěžovatelkou citované nálezy se jednak týkají problematiky dvojího zdanění, jednak řeší problematiku, kdy právo umožňuje dvojí výklad, jeden pro daňový subjekt příznivý, druhý pro daňový subjekt nepříznivý (nálezy ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, a ze dne 11. 3. 2004, sp. zn. III. ÚS 667/02). V nynější věci dvojí zdanění jednoznačně prokázat nelze. Zákon ani nemá žádný dvojí výklad, ale naopak výklad jednoznačný.

III. Závěr a náklady řízení

[22] NSS proto kasační stížnost zamítl.

[23] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému nevznikly žádné náklady, které by se vymykaly z běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 11. dubna 2022

Ondřej Mrákota
předseda senátu