



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové, soudce Mgr. Martina Lachmanna a soudkyně Mgr. et Mgr. Lenky Bahýľové, Ph.D. v právní věci

žalobce: **IMM PRODUCT, s.r.o.**, IČO: 27393712
sídlem Křižovnická 86/6, Praha 1
zastoupeného Ing. Ivo Šulcem, daňovým poradcem
sídlem Na Harfě 935/5c, Praha 9

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 9. 2014, čj. 28801-5/2014-900000-302

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 9. 2014, čj. 28801-5/2014-900000-302 (dále též „**Napadené rozhodnutí**“), kterým bylo zamítnuto

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „**správce daně**“) ze dne 31. 3. 2014, čj. 48402/2014-510000-32.1 a čj. 48436/2014-510000-32.1 (dále též „**dodatečné platební výměry**“). Uvedenými rozhodnutími správce daně žalobci doměřil spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období listopad a prosinec 2012, v celkové výši 25 136 930 Kč, zvýšenou o penále v celkové výši 5 027 387 Kč. Odvolání proti dodatečným platebním výměrům bylo Napadeným rozhodnutím žalovaného zamítnuto a rozhodnutí správce daně byla potvrzena.

2. Žalobce v podané žalobě v části IV. rekapituluje skutkové okolnosti popsal, že ze zprávy o daňové kontrole a Napadeného rozhodnutí vyplývá, že (i.) žalobce přijímal, jako oprávněný příjemce, předmětné minerální oleje z jiného členského státu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, že (ii.) žalobce byl v předmětné době současně držitelem zvláštního povolení na přijímání a prodej vybraných výrobků osvobozených od spotřební daně a že (iii.) žalobce byl v předmětné době registrovaným distributorem pohonných hmot. Žalobce v této části žaloby uvedl, že poskytuje (zprostředkovává) své oprávnění – povolení přijímat vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně pořizované z jiného členského státu třetím osobám za provizi. Doplnil, že v kontrolovaném období dopravoval německý dodavatel PS Bioenergie GmbH & Co předmětné minerální oleje z Německa do České republiky k žalobci jako oprávněnému příjemci v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Žalobce v České republice ukončoval tento režim podmíněného osvobození od spotřební daně ukončením dopravy v místě přímého dodání. Místem přímého dodání bylo v souladu s vydaným povolením k opakovanému přijímání minerálních olejů skutečné místo určení oprávněného příjemce. Tato skutečnost je podle žalobce správcí daně a stejně tak žalovanému známa z jejich činnosti, neboť mohou kontrolovat pohyb předmětných minerálních olejů v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně prostřednictvím elektronických průvodních dokladů mezinárodní aplikace EMCS. Žalobce doplnil, že jako oprávněný příjemce přijal předmětné minerální oleje v místě přímého dodání a následně prodával. Německý dodavatel PS Bioenergie GmbH & Co dopravil zboží do místa ukončení a poté pokračoval se zbožím přímo do schváleného skladu v Čáslavi. Žalobce zdůraznil, že „*pojem „přijal“ pro účely aplikace zákona o spotřebních daních neznamena vždy „kupoval“*“.
3. Žalobce rekapituloval na str. 4 a 5 podané žaloby skutkové závěry správce daně a žalovaného. V návaznosti na provedené shrnutí uvedl, že je „*shodně správcem daně a žalovaným tvrzeno a skutkově prokázáno, že u předmětných minerálních olejů došlo ve stejném okamžiku k několika událostem:*
i) byl ukončen režim podmíněného osvobození od spotřební daně
ii) byly uvedeny do volného daňového oběhu
iii) bylo převedeno vlastnické právo k předmětným minerálním olejům na žalobce“.
4. Žalobce poukázal na to, že povinnost daň přiznat a zaplatit podle ustanovení § 9 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o spotřebních daních**“) nevznikne dnem, ale okamžikem, kdy tyto skutečnosti nastanou. Jestliže tedy k uvedení do volného daňového oběhu dojde například v 10 hodin dopoledne, povinnost daň přiznat a zaplatit vznikne v tento okamžik a nikoliv do půlnoci dne, kdy tato skutečnost nastala. Žalobce doplnil, že nejde o přepjatý formalismus, jak se na první pohled může zdát, ale o citaci důvodové zprávy k zákonu o spotřebních daních.
5. Žalobce konstatoval, že aby správce daně a žalovaný dostáli svému právnímu názoru, že žalobce nemohl uplatnit osvobození od spotřební daně jako držitel zvláštního povolení,

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

shodně tvrdili, že žalobce pořídil předmětné minerální oleje až po ukončení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, tedy v době, kdy byly předmětné minerální oleje uvedeny do volného daňového oběhu, což však podle žalobce neodpovídá správcem daně zjištěným skutečnostem.

6. Žalobce měl za to, že správce daně i žalovaný přikládají váhu okamžiku pořízení předmětných minerálních olejů ve vazbě na vlastnictví předmětných minerálních olejů. Přitom však podle žalobce jednou žalovaný tvrdí, že ke změně vlastnického práva z dodavatele na žalobce dochází ve stejný okamžik, kdy je ukončen režim podmíněného osvobození od spotřební daně, a podruhé tvrdí, že k tomu dochází, teprve když je minerální olej ve volném daňovém oběhu. Správce daně ani žalovaný tak nemají podle žalobce jasno, jak ovlivňuje detenci předmětných minerálních olejů ukončení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně u oprávněného příjemce. Oba pak mají podle žalobce rozpor ve svém tvrzení, které má popisovat skutkové zjištění, kdy vlastně mohl disponovat žalobce s předmětnými minerálními oleji. Jednou tvrdí, že je to okamžik, kdy je ukončen režim podmíněného osvobození od spotřební daně, a podruhé, že je to okamžik, kdy předmětné minerální oleje byly již uvedené do volného daňového oběhu, tedy následně po okamžiku uvedení předmětných minerálních olejů do volného daňového oběhu. Správce daně i žalovaný druhou variantu opírají shodně o změnu vlastnických vztahů, které ale podle žalobce nemají vůbec dopad na aplikaci režimu spotřební daně, zejména pak na uplatnění osvobození od spotřební daně.
7. Žalobce zdůraznil, že jako oprávněný příjemce ukončil režim podmíněného osvobození od spotřební daně a ve stejném okamžiku vydal tyto předmětné minerální oleje, které uvedl do volného daňového oběhu, jako osvobozené od spotřební daně. Ve stejném okamžiku, ve kterém byly předmětné minerální oleje uvedeny do volného daňového oběhu, přešlo na žalobce podle jeho přesvědčení vlastnické právo k předmětným minerálním olejům. Podle žalobce však nelze „*opomenout smluvní ujednání, mezi společností B & B Bros. s.r.o. a žalobcem, které v rámci obchodně-závazkových vztahů mezi sebou uzavřeli prostřednictvím Dodatku č. 2 k Rámcové kupní smlouvě ze dne 23. 11.2012 (č. RKS 23112012)...*“, podle něhož se „*smluvní strany svobodně dohodly, že vlastnické právo k předmětným minerálním olejům přechází z původního německého dodavatele přímo na žalobce v místě, kde se zboží nachází v době, kdy přeprava zboží začíná, tedy na území Německa*“.
8. Žalobce doplnil, že „*německý dodavatel, společnost PS Bioenergie GmbH & Co., ne Dodavatel, společnost B & B Bros. s.r.o., (materiálně) dopravil zboží do místa přímého dodání, které měl žalobce uvedeno ve svém povolení k opakovanému přijetí vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, tedy v místě, kde si (ve stejném okamžiku) žalobce převzal předmětné minerální oleje*“. Podle žalobce tento německý dodavatel „*nejen že trval na podmínkách dopravy předmětných minerálních olejů, tak aby vyhovovaly zejména německým předpisům, ale trval zejména na tom, že budou tyto předmětné minerální oleje dopravovat do České republiky jeho přepravci*“. Dodavatel, společnost B & B Bros. s.r.o., podle žalobce (formálně) vystavil žalobci fakturu, doklad, kterým formálně převedl vlastnické právo na žalobce. Tento dodavatel se zbožím vlastně ani „nedotkl“, neměl jej vůbec ve své detenci.
9. Žalobce namítl, že žalovaný i správce daně mají ve svých vlastních tvrzeních o okamžiku změny vlastnictví předmětných minerálních olejů rozpory, což vykazuje znaky nepřezkoumatelnosti všech napadených rozhodnutí.
10. Žalobce v části V. žaloby popisující „*právní posouzení případů*“ uvedl, že podstatou aplikace zákona o spotřebních daních je posouzení pohybu vybraných výrobků v závislosti na

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

režimu, ve kterém se právě nacházejí. Pro určení okamžiku vzniku povinnosti přiznat a zaplatit spotřební daň není podle žalobce vůbec podstatné, zda nějaká osoba vystaví fakturu (doklad), či ne, není ani podstatné, v jakém vlastnictví se vybrané výrobky, v tomto případě předmětné minerální oleje, nacházejí.

11. Meritem věci je podle žalobce to, zda má na aplikaci spotřební daně ve vztahu k pohybu vybraných výrobků vliv vlastnictví předmětných minerálních olejů, či jejich skutečný pohyb v tom kterém režimu (režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, resp. volného daňového oběhu).
12. Žalobce namítl, že formální vystavení faktury na prodej předmětných minerálních olejů dodavatelem B & B Bros. s.r.o. žalobci nezpůsobilo uvedení předmětných minerálních olejů do volného daňového oběhu.
13. Za rozhodný stav materiálně-právní žalobce považoval fyzické ukončení dopravy předmětných minerálních olejů oprávněným příjemcem, tedy žalobcem, a to na místech přímého dodání v souladu s platným povolením oprávněného příjemce.
14. Žalobce měl za to, že pro osvobození předmětných minerálních olejů od spotřební daně není vůbec nutné řešit, zda bylo nutné fakturovat předmětné minerální oleje jako deklaraci změny vlastníka předmětných minerálních olejů. Z popsaného stavu materiálně právního totiž podle něho plyne, že odpovědnost za uvedení předmětných minerálních olejů do volného daňového oběhu nesl výlučně žalobce jako oprávněný příjemce.
15. Žalobce namítal, že vzhledem k tomu, že jako oprávněný příjemce uváděl předmětné minerální oleje do volného daňového oběhu v konkrétním místě přímého dodání, „a to bez vlivu na fakt, či tyto předmětné minerální oleje jsou, v jakém vlastnictví“, příslušelo mu posouzení a případné prověření podmínek, zda je možné za splnění podmínek § 12 zákona o spotřebních daních použít výjimku z uplatnění vzniku povinnosti přiznat a zaplatit spotřební daň, kterou je osvobození od spotřební daně podle § 49 zákona o spotřebních daních.
16. Pokud tedy došlo ve stejném okamžiku k ukončení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, k dodání předmětných minerálních olejů mezi dodavatelem a žalobcem a i k uvedení předmětných minerálních olejů do volného daňového oběhu, pak je podle žalobce zcela irelevantní pro daňové řízení, že dodavatel podle názoru správce daně i žalovaného formálně nabyt předmětné minerální oleje do svého vlastnictví. Žalobce uvedl, že „považuje jakékoli formální nabytí vlastnictví za stav formálně-právní, který nemůže zastřít rozhodující stav materiálně-právní, tj. stav skutečný“.
17. Žalobce dále poznamenal, že „žalovaný potvrzuje na straně 12 (dole) Rozhodnutí o odvolání fakt, že žalobce mohl dodávat čistou biosložku sám sobě, z čehož vyplývá, že po ukončení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně mohl vydat předmětné minerální oleje uvedené do volného daňového oběhu nejen jako splňující povinnost danou mu ustanovením § 19 zákona o ochraně ovzduší, ale i jako osvobozené od spotřební daně pouze sám sobě“.
18. Žalobce zdůraznil, že jako oprávněný příjemce odpovídá za správnou realizaci dopravy předmětných minerálních olejů v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně do místa ukončení dopravy, resp. do přímého dodání. Na tomto místě, v okamžiku ukončení dopravy, tedy v okamžiku ukončení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně realizuje oprávněný příjemce (žalobce) při uvedení předmětných minerálních olejů do volného daňového oběhu buď zdanění předmětných minerálních olejů, nebo (pokud je sám oprávněný příjemce, v tomto případě žalobce, současně držitel povolení přijímat a užívat předmětné minerální oleje osvobozené od spotřební daně) osvobození od spotřební daně. Vzhledem k tomu, že společnost B & B Bros. s.r.o. nebyla ve stavu faktického

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

ovládání předmětných minerálních olejů po dobu přepravy a ani následně po ukončení jejich dopravy, nemohla podle žalobce tedy „ani vstoupit do nějakého ovlivnění režimu, ve kterém se předmětné minerální oleje nacházely, zejména nějakou absencí zvláštního povolení“.

19. V části VI. žaloby, obsahující jednotlivé žalobní body, pak žalobce především namítl, že žalovaný nesprávně právně kvalifikoval pohyb předmětných minerálních olejů. Žalobce namítl, že skutková zjištění žalovaného jsou dosti rozporuplná. Žalobce s odkazem na konkrétní závěry uvedené žalovaným v Napadeném rozhodnutí namítl, že žalovaný na straně jedné přisvědčuje žalobci, že podle zákona o spotřebních daních není pro otázku určení plátce spotřební daně ani pro uplatnění osvobození od daně rozhodné, kdo je vlastníkem vybraných výrobků, a na straně druhé poukazuje na formální stav s tím, že ke změně vlastnických vztahů na základě těchto skutečností nedochází ještě v rámci režimu podmíněného osvobození od daně, nýbrž až v okamžiku přijetí zboží oprávněným příjemcem, tedy již ve volném daňovém oběhu. Podle žalobce má tato konstrukce „pomoci deklarovat, že okamžik převodu vlastnictví k předmětným minerálním olejům ve vztahu k aplikaci osvobození od spotřební daně, je právě tím podstatným okamžikem, od kterého se aplikace spotřební daně odvíjí. Tato konstrukce ale, podle názoru žalobce, poukazuje na účelovost, zastřít skutečný stav a nastolit tak dojem, že žalobce nabyl (fyzicky) předmětné minerální oleje jindy, později, než je skutečně nabyl“.
20. Žalobce namítl, že pokud ukončoval v místě přímého dodání dopravu předmětných minerálních olejů v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, měl ve stejném okamžiku předmětné minerální oleje ve své detenci a mohl tedy v souladu se svým povolením k přijímání a užívání minerálních olejů osvobozených od spotřební daně použít výjimku z uplatnění spotřební daně a předmětné minerální oleje osvobodit od spotřební daně.
21. Žalobce uvedl, že podle platného zvláštního povolení vydaného žalobci správcem daně byl oprávněn nakupovat minerální olej – 100% metylester nebo etylester mastných kyselin (FAME) KN 3824 90 99, předmět spotřební daně podle § 45 odst. 3 písm. k) ZSpD, splňující kritéria udržitelnosti biopaliv. Žalobce je v povolení zároveň uveden jako dodavatel čisté biosložky sám sobě, z čehož vyplývá, že po ukončení režimu podmíněného osvobození od daně mohl vydat minerální oleje uvedené do volného daňového oběhu jako osvobozené od daně pouze sám sobě.
22. Žalobce měl za jednoznačně prokázané, že jako oprávněný příjemce ukončoval u předmětných minerálních olejů v konkrétním místě jejich dopravu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a následně, sám sobě, vydal tyto předmětné minerální oleje do volného daňového oběhu. V tomto okamžiku mohl tedy (ihned po ukončení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně) vydat předmětné minerální oleje jako osvobozené od daně sám sobě. V tomto okamžiku také bylo žalobcem uvedeno čisté biopalivo do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky pro dopravní účely, a to přesně tak, jak požaduje zákon o ochraně ovzduší. Žalobce zdůraznil, že toto vydání předmětných minerálních olejů z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně do volného daňového oběhu není nijak vázáno na vlastnictví předmětných minerálních olejů a na jakýkoliv převod tohoto vlastnictví. Převod vlastnictví je v tomto případě pouze formální záležitostí. Proto podle žalobce nemůže obstát názor správce daně i žalovaného, že pokud žalobce nakupoval předmětné minerální oleje od třetí osoby, není možné splnit podmínky dané zákonem o ochraně ovzduší. Forma jakéhokoli převodu vlastnictví je podle žalobce pro danou situaci nepodstatná.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

23. Správce daně i žalovaný podle žalobce uplatnili na správně zjištěný skutkový stav a pohyb předmětných minerálních olejů nesprávně svou právní domněnku, že pokud došlo k prodeji předmětných minerálních olejů, resp. ke změně vlastnictví, došlo také k zániku možnosti uplatnit u předmětných minerálních olejů osvobození od spotřební daně, resp. nebylo možno uplatnit ono osvobození od spotřební daně tak, jak to žalobce učinil.
24. Žalovaný nemá jasno v posouzení otázky, kdy žalobce předmětné minerální oleje nabyt (po ukončení dopravy nebo v okamžiku ukončení dopravy). Žalovaný se podle žalobce k této otázce nijak nevyjádřil a nevypořádal se tak s odvolací námitkou, která měla za cíl objasnit okamžik převodu předmětných minerálních olejů z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně do režimu volného daňového oběhu.
25. Žalobce v této souvislosti v části VI.2 žaloby namítal, že žalovaný v řízení o odvolání namítané nedostatky posouzení této otázky správce daně neodstranil, s touto odvolací námitkou se nevyrovnal a ani se k ní relevantně nevyjadřoval. Všechny rozhodnutí jsou proto nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů.
26. Žalobce dále v části VI.3 žaloby namítal, že správce daně ve výroku dodatečných platebních výměrů nesprávně pracoval s pojmem „daňové povinnosti“. Současně namítal, že v poučení obsaženém v dodatečných platebních výměrech bylo uvedeno, že odvolání nemá podle § 109 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“), odkladný účinek, přestože podle § 143 odst. 5 daňového řádu splatnost doměřené daně nastává do 15 dnů od právní moci rozhodnutí. Předmětné „*zmatečnosti*“ dodatečných platebních výměrů zatěžují rozhodnutí vadou nezákonnosti.
27. V části VI.4 žaloby žalobce uvedl, že předmětem porřízení předmětných minerálních olejů z jiného členského státu bylo mj. i čisté biopalivo (bionafta) kódu nomenklatury 3826 00 10 - Monoalkylestery mastných kyselin obsahující 96,5 % obj. nebo více esterů (FAME). Pro účely čísla 3826 se výrazem „bionafta“ rozumí monoalkylestery mastných kyselin používané jako palivo získané z živočišných nebo rostlinných tuků a olejů, též použitých. Jedná se tedy o „čisté biopalivo“. Odpovědnost za zajištění minimálního obsahu biopaliv při uvedení předmětných minerálních olejů do volného daňového oběhu nesl výlučně žalobce jako oprávněný příjemce. Žalobce konstatoval, že tuto povinnost zcela splnil, když uváděl předmětné minerální oleje, tedy i čisté biopalivo, do volného daňového oběhu v souladu s ustanovením § 19 odst. 2 zákona č. 201/2012 Sb., o ochraně ovzduší, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o ochraně ovzduší**“). Žalobce namítal, že skutečnost, že v rámci daňové kontroly předložil certifikáty za účelem prokázání kritérií udržitelnosti biopaliv zahrnutých do hlášení za rok 2012 a správce daně i žalovaný tyto certifikáty vyhodnotili jako neplatné, nemůže být pro naplnění povinnosti podle ustanovení § 19 odst. 2 zákona o ochraně ovzduší relevantní. Doplnil, že kritéria udržitelnosti podle zákona o ochraně ovzduší ve vazbě na ustanovení § 19 odst. 1 a odst. 6 a § 21 zákona o ochraně ovzduší nejsou na předmětné minerální oleje uváděné žalobcem do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky využitelná. Správce daně i žalovaný požadovali po žalobci prokázání něčeho, co zákon neukládá, a na základě vyhodnocení žalobcem předložených důkazních prostředků, certifikátů, nesprávně kvalifikovali povinnosti žalobce. Správce daně a stejně tak i žalovaný nesprávně aplikovali zákon o ochraně ovzduší, zejména pak ustanovení § 19 odst. 1 a 2 na konání žalobce, „*což vedlo k tomu, že správce daně rozhodl o uložení pokuty a žalovaný toto rozhodnutí správce daně Rozhodnutím o odvolání potvrdil*“. Žalobce uvedl, že „*na tento fakt nemůže mít vliv ani tvrzení žalovaného, že koupil tyto předmětné minerální oleje od třetí osoby. Je zcela prokázáno, že právě žalobce uváděl předmětné minerální oleje do volného daňového oběhu na daňovém*

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

území České republiky a proto on měl plnit zákonnou povinnost podle ustanovení § 19 odst. 2 zákona o ochraně ovzduší“. Žalobce měl za to, že vzhledem k tomu, že uváděl do volného daňového oběhu čistá biopaliva v souladu s ustanovením § 19 odst. 2 zákona o ochraně ovzduší, nebylo nutné prokazovat splnění kritérií udržitelnosti tak, jak je to požadováno u pohonných hmot typu motorové benziny nebo motorové nafty s obsahem minimálního množství biopaliva podle ustanovení § 19 odst. 1 v návaznosti na § 19 odst. 6 a § 21 zákona o ochraně ovzduší. Žalobce z opatrnosti předložil certifikáty, kterými prokazoval splnění požadovaných kritérií podle zákona o ochraně ovzduší.

28. Žalobce konečně namítal (viz část VI.5 žaloby), že dne 28. 11. 2012 uzavřel se společností B & B Bros. s.r.o., Dodatek č. 2 k Rámcové kupní smlouvě ze dne 23. 11. 2012 (č. RKS 23112012), kterým smluvní strany změnilý ráz Rámcové kupní smlouvy z kupní smlouvy na smlouvu o zprostředkování (dále jen „**Dodatek č. 2**“). Smluvní strany se také dohodly, že vlastnictví předmětu smlouvy přechází z německého dodavatele na žalobce v Německu, tj. v místě, kde se začíná přeprava uskutečňovat. Žalobce doplnil, že správce daně následně v rámci zprávy o kontrole uzavřel, že Dodatek č. 2 byl smluvními stranami vytvořen účelově (kvůli změně vlastnických práv ke zboží), a to až po seznámení žalobce s kontrolními zjištěními z daňové kontroly. Žalobce namítl, že takové hodnocení Dodatku č. 2 správcem daně, které převzal i žalovaný, nemůže obstát, neboť jde o obchodně právní, smluvní ujednání dvou zúčastněných stran, které nemůže být státním orgánem jakkoliv zpochybňováno. Jde o svobodné vyjádření smluvních stran, které nebylo smluvními stranami nijak zpochybněno. Uzavřením tohoto Dodatku č. 2 nadto podle žalobce nemůže být nijak zpochybněn pohyb předmětných minerálních olejů tak, jak byl žalobcem nastíněn v části IV. žaloby.
29. Žalobce shrnul, že pokud přijal žalobce předmětné minerální oleje ve stejném okamžiku, kdy u nich došlo k ukončení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, přičemž „je jedno zda je nakoupil, tak jak tvrdí správce daně, či žalovaný“, a současně ve stejném okamžiku uplatnil jako držitel těchto předmětných minerálních olejů osvobození od spotřební daně, pak nedošlo ke vzniku povinnosti přiznat a zaplatit spotřební daň podle ustanovení § 9 zákona o spotřebních daních.
30. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 4. 2. 2015 poukázal ve vztahu k rekapitulaci skutkového stavu žalobcem na to, že smluvní vztah s německým dodavatelem byl účelově vykonstruován Dodatkem č. 2. Správcem daně byl podle žalovaného jednoznačně prokázán charakter smluvního vztahu s dodavatelem B & B Bros. s.r.o. Žalovaný poznamenal, že v posuzovaném případě došlo ve stejném okamžiku k ukončení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, k uvedení do volného daňového oběhu a k převedení vlastnického práva na žalobce. Žalovaný ani správce daně nemají podle přesvědčení žalovaného ve svých tvrzeních o okamžiku změny vlastnického práva žádné rozpory. Bez ohledu na použitou formulaci jsou v posouzení okamžiku změny vlastnického práva konzistentní.
31. K námitkám vzneseným v části V. žaloby žalovaný uvedl, že se s klíčovou otázkou nastíněnou žalobcem vypořádal na str. 14 a násl. Napadeného rozhodnutí. Žalovaný žalobci přisvědčil v tom, že obecně podle zákona o spotřebních daních není pro otázku určení plátce spotřební daně ani pro uplatnění osvobození od daně rozhodné, kdo je vlastníkem vybraných výrobků. V posuzovaném případě bylo však podle žalovaného podstatným to, jakým způsobem žalobce dle kupní smlouvy nakoupil minerální oleje od dodavatele B & B Bros. s.r.o., a to, že tento dodavatel nebyl držitelem zvláštního povolení dle § 13 zákona o spotřebních daních. Žalovaný měl za to, že se dostatečně zabýval rovněž

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

otázkou skutečného pohybu v tom kterém režimu a odkázal na str. 15 a násl. Napadeného rozhodnutí. Žalovaný upozornil, že žalobce odmítá správcem daně zjištěný a ověřený fakt, že ve věci fungoval mezičlánek – dodavatel B & B Bros. s.r.o., který neměl zvláštní povolení a přitom prodal minerální oleje žalobci, což § 53 odst. 4 zákona o spotřebních daních neumožňuje. Žalovaný doplnil, že žalobce nabyl minerální oleje od subjektu, který nebyl držitelem zvláštního povolení. Minerální oleje osvobozené od daně přitom přijal dodavatel za účelem jejich dalšího prodeje žalobci na základě smlouvy, byť k tomu nedošlo fyzicky. Jestliže žalobce nakoupil minerální oleje od dodavatele, který nebyl držitelem zvláštního povolení, pak předmětné minerální oleje nemohly být od daně osvobozeny podle § 49 odst. 17 zákona o spotřebních daních. Jestliže dodavatel B & B Bros. s.r.o. nabyl vlastnictví k minerálním olejům, které mají být osvobozeny od daně (po ukončení režimu podmíněného osvobození od daně) a prodal je, aniž disponoval zvláštním povolením, na základě kupní smlouvy žalobci, jde jednoznačně o porušení zákona o spotřebních daních s důsledkem nemožnosti předmětné minerální oleje osvobodit od spotřební daně.

32. Žalovaný odmítl námitky uvedené v části VI.1 žaloby a trval na tom, že správně vyhodnotil pohyb předmětných minerálních olejů dle zjištěného skutkového stavu a také jej správně právně posoudil. Naopak platí, že skutečný stav se snažil zastřít žalobce předložením Dodatku č. 2 za účelem zmatení správce daně vytvářením účelových konstrukcí přechodu vlastnického práva z údajného dodavatele PS Bioenergie GmbH & Co. v místě, kde se zboží nachází v době, kde přeprava začíná. Tento stav přitom neodpovídal důkazům provedeným při daňové kontrole, zejména neodpovídal účetnictví žalobce a údajům v evidenci EMCS.
33. Žalovaný rovněž odmítl jako irelevantní námitky vznesené v části VI.2 a VI. 3 žaloby. Námitky vznesené v části VI.4 žaloby pak podle žalovaného míří mimo předmět tohoto řízení, neboť souvisejí s jinou věcí řešenou zdejším soudem pod sp. zn. 10 Af 89/2014.
34. K námitkám vzneseným v části VI.5 žaloby pak žalovaný zopakoval, že v případě Dodatku č. 2 jde nepochybně o účelově dodatečně vytvořenou listinu, předloženou správci daně po seznámení žalobce s kontrolními zjištěními, která se nepromítla v účetnictví žalobce. Tuto listinu žalobce nepředložil ani při předchozí daňové kontrole. Z uvedených důvodů k tomuto Dodatku č. 2 nemohli správce daně ani žalovaný pro jeho nepravdivost a nevěrohodnost přihlídnout.
35. Při jednání konaném dne 11. 4. 2018 žalobce odkázal na podanou žalobu a setrval na své žalobní argumentaci. S poukazem na závěry vyslovené Ing. Kotonovou v Bulletinu Komory daňových poradců ČR č. 9/2010 připomněl závěry vyslovené správcem daně na str. 12 a 28 zprávy o daňové kontrole. Současně odkázal na stanovisko k přeprodeji vybraných výrobků předložené soudu v předchozím průběhu řízení. Doplnil, že fakturace mezi žalobcem a společností B & B Bros. s.r.o. nemohla zatřít skutečný stav pohybu zboží. Žalovaný při jednání odkázal na obsah odůvodnění Napadeného rozhodnutí a na své vyjádření k žalobě. Setrval přitom na argumentaci uvedené v naposledy uvedeném vyjádření. Zdůraznil, že netvrdí, že vystavením předmětných faktur došlo k uvedení předmětných minerálních olejů do volného oběhu; k tomu došlo okamžikem přijetí. Žalovaný akcentoval, že za klíčovou pro posuzovanou věc považoval okolnosti přeprodeje předmětného zboží na daňovém území ČR zachycený v účetnictví žalobce.
36. Ze správního spisu vyplývají následující pro rozhodnutí soudu podstatné skutečnosti.
37. Rozhodnutím ze dne 31. 3. 2014, čj. 48402/2014-510000-32.1, správce daně doměřil žalobci na základě zprávy o daňové kontrole čj. 38678/2014-510000-52 ze dne 17. 3. 2014, provedené podle § 85 až § 88 daňového řádu (dále jen „**zpráva o daňové kontrole**“), v

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

- souladu s ustanovením § 143 a § 147 daňového řádu spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období listopad 2012 ve výši 4 119 828 Kč. Současně doměřenou daň zvýšil o vzniklé penále, které činí 20 % dle ustanovení § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, a to ve výši 823 966 Kč.
38. Rozhodnutím ze dne 31. 3. 2014, čj. 48436/2014-510000-32.1, pak správce daně doměřil žalobci na základě zprávy o daňové kontrole v souladu s ustanovením § 143 a § 147 daňového řádu spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období prosinec 2012 ve výši 21 017 102 Kč. Současně doměřenou daň zvýšil o vzniklé penále ve výši 4 203 421 Kč.
39. Napadeným rozhodnutím posléze žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům správce daně a tyto dodatečné platební výměry potvrdil.
40. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí neshledal důvodnou námitku zmatečnosti dodatečných platebních výměrů z důvodů použití pojmu daňová povinnost. Současně nepřisvědčil ani námitce poukazující na nesprávnost poučení uvedeného v rozhodnutích správce daně.
41. Žalovaný dále s odkazem obsah spisu a popis zjištěného skutkového stavu správcem daně žalovaný uvedl, že způsob obchodování s minerálními oleji mezi žalobcem a společností B & B Bros. s.r.o., který vyplývá z předložených smluv, měl v tomto konkrétním případě vliv na uplatnění osvobození od spotřební daně. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí popsal důvody, pro které je přesvědčen, že pokud žalobce nakoupil předmětné minerální oleje od tohoto dodavatele, který nebyl držitelem zvláštního povolení, jak vyplynulo z dokazování v rámci daňové kontroly, nemohou být předmětné minerální oleje s odkazem na § 49 odst. 17 ve spojení s § 53 odst. 4 zákona o spotřebních daních od daně osvobozeny.
42. Současně žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí popsal úvahu, na základě které dospěl k závěru, že se žalobce prostřednictvím předložení Dodatku č. 2 snažil zastrčit skutečný stav, přičemž měl za prokázané, že tento dodatek byl vytvořen a v rámci daňové kontroly předložen zcela účelově pouze pro potřeby správy spotřební daně z minerálních olejů, a to konkrétně pro přiznání osvobození od daně podle § 49 odst. 17 zákona o spotřebních daních. Žalovaný přitom nepřisvědčil námitce žalobce, že se ze zprávy o daňové kontrole není zřejmé, jak se správce daně s tímto důkazním prostředkem vypořádal.
43. Žalovaný dále nepřisvědčil ani odvolací námitce vznesené žalobcem, že správce daně nezjišťoval, jak byly předmětné minerální oleje obchodovány, jaký byl jejich skutečný pohyb a kdy docházelo k jejich uvedení do volného daňového oběhu ve vztahu k otázce uplatnění osvobození od daně.
44. Pro meritorní závěry stran absence nároku na osvobození od daně žalovaný považoval za podstatné, že v případě předmětných 19 dodávek minerálních olejů to byl právě dodavatel B & B Bros. s.r.o., kdo přijal (nakoupil) tyto minerální oleje za účelem jejich dalšího prodeje žalobci, s tím, že na uvedeném nemůže ničeho změnit ani skutečnost, že k převodu vlastnického práva podle smlouvy došlo přímo v okamžiku ukončení dopravy v režimu podmíněného osvobození od daně, resp. že tento dodavatel, který zvláštním povolením nedisponoval, tedy tyto minerální oleje fakticky nepřijal, neužíval ani neskladoval. Tyto nákupy pak podle žalovaného neprobíhaly ani v souladu s podmínkami povolení oprávněného příjemce podle § 22 zákona o spotřebních daních a podmínkami zvláštního povolení podle § 13 tohoto zákona. Žalovaný žalobci nepřisvědčil, že by se v případě předmětných obchodů mezi žalobcem a společností B & B Bros. s.r.o. jednalo toliko formální přeúčtování (fakturaci) bez vlivu na aplikace spotřební daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

45. Městský soud v Praze připomíná, že usnesením ze dne 19. 12. 2014, čj. 10 Af 88/2014 - 48, vyhověl žádosti žalobce a přiznal podané žalobě odkladný účinek.
46. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1, 2 s. ř. s.), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí.
47. Žalobní námitky vznesené žalobcem v podané žalobě lze rozdělit do několika žalobních bodů. První a klíčový okruh žalobních bodů tvoří žalobní námitky vznesené v části VI.1 poukazující na nesprávný právní názor žalovaného stran nároku žalobce na osvobození od spotřební daně z minerálních olejů. S touto žalobní námitkou pak úzce souvisí námitka vznesená v části VI.2 žaloby poukazující na nepřezkoumatelnost Napadeného rozhodnutí pro nevypořádání se s odvolací námitkou poukazující na nejednoznačné určení okamžiku nabytí vlastnictví žalobcem k dodávaným minerálním olejům. Současně s ní pak úzce souvisí i námitka vznesená v části IV. 5 žaloby týkající se hodnocení Dodatku č. 2 jako důkazního prostředku správcem daně i žalovaným.
48. Druhý okruh žalobních bodů pak představují námitky, jimiž žalobce poukazoval na tvrzenou zmatečnost dodatečných platebních výměrů z důvodů použití termínu „daňová povinnost“, resp. z důvodu tvrzeného nesprávného poučení o odkladném účinku podaného odvolání.
49. Třetím zvláštním žalobním bodem je pak relativně samostatná námitka vznesená v části IV.4 žaloby.

K prvnímu okruhu žalobních bodů

50. Žalobce namítal, že žalovaný i správce daně nesprávně posoudili právní otázku nároku žalobce na osvobození od spotřební daně z minerálních olejů. Žalobce byl přesvědčen, že pokud ukončoval v místě přímého dodání dopravu předmětných minerálních olejů v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, měl předmětné minerální oleje ve své detenci a mohl tedy v souladu s povolením k přijímání a užívání minerálních olejů osvobozených od spotřební daně aplikovat výjimku z uplatnění spotřební daně a předmětné minerální oleje v okamžiku, kdy vydal předmětné minerální oleje sám sobě do volného daňového oběhu, od spotřební daně osvobodit. Žalobce měl za to, že toto osvobození není nikterak vázáno na jakýkoli převod vlastnictví k předmětným minerálním olejům, který je pouze formální záležitostí.
51. Městský soud v Praze úvodem připomíná, že podle § 3 písm. e) zákona o spotřebních daních se pro účely tohoto zákona rozumí podmíněným osvobozením od daně odklad povinnosti přiznat, vyměřit a zaplatit daň do dne uvedení vybraných výrobků, na něž se nevztahuje režim s podmíněným osvobozením od cla, do volného daňového oběhu.
52. Podle § 9 odst. 1 první věty zákona o spotřebních daních platí, že „*povinnost daň ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit vzniká okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky*“. Podle odst. 2 věty třetí uvedeného ustanovení pak platí, že „*při dovozu vybraných výrobků, které byly uvedeny do režimu podmíněného osvobození od daně, vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit podle odstavce 1*“.
53. Podle § 19 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních platí, že „*vybraný výrobek je v režimu podmíněného osvobození od daně, jestliže je dopravován za podmínek stanovených pro dopravu a vývoz (§ 24 až 27f)*“. Právě naposledy uvedená ustanovení pak upravují podmínky pro dopravu a vývoz vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně.
54. Podle § 45 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních platí, že „*předmětem daně jsou tyto minerální oleje: motorové benziny uvedené pod kódy nomenklatury 2710 11 41 až 2710 11 59, benziny jiné než motorové uvedené pod kódy nomenklatury 2710 11 11 až 2710 11 25 a 2710*

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

- 11 90 (dále jen "ostatní benzin") a letecké pohonné hmoty benzinového typu uvedené pod kódy nomenklatury 2710 11 31 a 2710 11 70". Podle odst. 3 písm. k) tohoto zákona jsou pak předmětem daně také „minerální oleje uvedené pod kódy nomenklatury 3824 90 99, pokud jsou určeny pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v odstavci 2“.
55. Podle § 49 odst. 17 zákona o spotřebních daních jsou „od daně...osvobozeny metylestery nebo etylestery mastných kyselin uvedené pod kódem nomenklatury 3824 90 99, které splňují kritéria udržitelnosti biopaliv a které jsou určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů“.
56. Podle § 53 odst. 4 zákona o spotřebních daních přitom platí, že „minerální oleje osvobozené od daně podle § 49 odst. 3, 6, 10, 12, 17 až 19 a § 63 se přijímají a užívají bez zvláštního povolení. **Pokud jsou však přijímány za účelem dalšího prodeje, zvláštní povolení se vyžaduje**“ (pozn. zvýraznění doplněno).
57. Městský soud v Praze shrnuje, že mezi účastníky řízení je sporným, zda byl žalobce na daném skutkovém půdorysu oprávněn benefitovat z § 49 odst. 17 zákona o spotřebních daních a uplatnit jako oprávněný příjemce při ukončení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně při uvolnění výrobků do volného oběhu osvobození od spotřební daně z minerálních olejů coby jeden z typů daňového zvýhodnění aprobovaných zákonem o spotřebních daních.
58. Zatímco správní orgány dospěly k závěru, že žalobce dobrodiní § 49 odst. 17 zákona o spotřebních daních využít nemohl, neboť předmětné minerální oleje prokazatelně nabyl od dodavatele, který zvláštním povolením nedisponoval, žalobce tvrdil, že osvobození není nikterak vázáno na jakýkoli převod vlastnictví k předmětným minerálním olejům, který je pouze formální záležitostí.
59. Městský soud v Praze připomíná, že správce daně v rámci daňové kontroly zjistil, že žalobce při své obchodní činnosti jako držitel povolení oprávněného příjemce pro opakované přijímání vybraných výrobků z jiných členských zemí v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně s evidenčním číslem CZ1005956P001 podle § 22 zákona o spotřebních daních uskutečňoval dopravy vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně mezi členskými státy. Správce daně ověřil, že žalobce dovážené minerální oleje nevlastnil ani neskladoval, pouze zprostředkovával své oprávnění přijímat vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně pořizované z jiného členského státu třetím osobám za provizi.
60. Správce daně nicméně v rámci daňové kontroly u žalobce při prověřování podmínek nákupu minerálních olejů – čisté biosložky v souladu s povolením oprávněného příjemce a zvláštním povolením k přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně podle § 13 zákona o spotřebních daních ze dne 4. 2. 2013, čj. 9933-3/2013-510000-11 (dále jen „**Zvláštní povolení**“), zjistil, že ve zdaňovacích obdobích listopad a prosinec 2012 žalobce v celkem 19 obchodních případech nakoupil od dodavatele, společnosti B & B Bros. s.r.o., minerální oleje – čistou biosložku v celkovém množství 2027,01 tun (2 295 613 litrů). Ve zprávě o daňové kontrole přitom správce daně popsal, na základě jakých důkazních prostředků k tomuto skutkovému závěru dospěl (srov. především str. 9 - 10, str. 26 - 35 zprávy o daňové kontrole).
61. Správce daně i žalovaný dospěli s ohledem na tato skutková zjištění ke skutkovému závěru, že v případě předmětných 19 dodávek minerálních olejů – čisté biosložky ve zdaňovacích obdobích listopad a prosinec 2012 to byla společnost B & B Bros. s.r.o., která přijala (nakoupila) tyto minerální oleje za účelem dalšího prodeje právě žalobci. Správní orgány přitom postavily svá rozhodnutí za závěru, že společnost B & B Bros. s.r.o tím, že nabývala

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

za účelem dalšího prodeje minerální olej – čistou biosložku, naplnila předpoklad stanovený § 53 odst. 4 zákona o spotřebních daních, a potřebovala tedy ke své činnosti zvláštní povolení podle § 13 zákona o spotřebních daních. Správní orgány přitom uzavřely, že protože tato společnost v rozhodné době nebyla držitelem takového zvláštního povolení, nebyla oprávněna žalobci prodat předmětné minerální oleje jako osvobozené od daně. Se zřetelem k tomu, že žalobce nabyl ve volném daňovém oběhu minerální oleje od osoby, která nebyla držitelem zvláštního povolení, nemohly být tyto minerální oleje s ohledem na § 53 odst. 4 zákona o spotřebních daních osvobozeny od daně. Současně správní orgány konstatovaly, že žalobce postupoval v rozporu s podmínkami vyplývajícími ze Zvláštního povolení, když vybrané výrobky nabýval od jiného subjektu, než který je jako dodavatel uveden v tomto povolení.

62. Žalobce v podané žalobě proti správními orgány zjištěnému skutkovému stavu ve vztahu k identifikovaným 19 obchodním případům, v nichž žalobce pořídil minerální oleje od společnosti B & B Bros. s.r.o, až na výjimky (srov. dále) nic konkrétního nenamítal (srov. str. 13 předposlední odstavce žaloby, kde žalobce konstatoval, že správní orgány „*uplatnili na správně zjištěný skutkový stav a pohyb předmětných minerálních olejů nesprávně svou právní domněnku...*“). Svou procesní obranu ve vztahu ke skutkovým závěrům omezil toliko na námitky brojící proti způsobu hodnocení Dodatku č. 2 správcem daně i žalovaným (k tomu srov. níže). Proti skutkovým závěrům správce daně a žalovaného stran předmětných 19 obchodních případů nevznesl žádné další argumenty, nevysvětlil, proč byly dané obchodní případy zachyceny v jeho účetnictví způsobem popsáným správcem daně, ani nenamítl, že toto účetní zachycení nějakým způsobem (např. reflektujícím tvrzené uzavření Dodatku č. 2) upravoval.
63. Zdejší soud má za to, že správní orgány přesvědčivě popsaly a doložily průběh předmětných 19 obchodních případů, v nichž žalobce pořídil minerální oleje od dodavatele, společnosti B & B Bros. s.r.o. Městský soud v Praze konstatuje, že obsah správního spisu je jednoznačně dostatečnou oporou pro správcem daně i žalovaným vyslovené skutkové závěry.
64. Z obsahu správního spisu je zjevné, že žalobce v průběhu listopadu a prosince 2012 v celkem 19 obchodních případech zachycených daňovými doklady identifikovanými na str. 27 zprávy o daňové kontrole pořídil na základě Rámcové kupní smlouvy ze dne 23. 11. 2012 (č. RKS 23112012) ve znění Dodatku č. 1 k této smlouvě ze dne 28. 11. 2012 minerální oleje od společnosti B & B Bros. s.r.o. Ze správního spisu je rovněž zřejmé, že žalobce zaúčtoval pořízení předmětných minerálních olejů na analytickém účtu č. 1322 – Biosložka, s použitím syntetického účtu č. 132 jako zboží na skladě. Na všech daňových dokladech byla uvedena základní sazba daně z přidané hodnoty odpovídající pořízení zboží, nikoli snížená sazba daně odpovídající poskytnutí zprostředkovatelských služeb. Uvedené skutkové závěry plynoucí z předložených účetních dokladů a z jejich zaevidování v účetnictví žalobce pak byly podpořeny výpovědí svědka, J. B., bývalého jednatele společnosti B & B Bros. s.r.o. (viz protokol o výsledku svědka ze dne 23. 1. 2013, čj. 12443/2013-510000-52).
65. Městský soud v Praze je nucen žalovanému přisvědčit, že za dané situace nebyly předpoklady osvobození stanovené v § 49 odst. 17 ve spojení s § 53 odst. 4 zákona o spotřebních daních dány a správní orgány tedy postupovaly zcela v souladu se zákonem o spotřebních daních, když žalobci s ohledem na skutková zjištění k uvedeným 19 obchodním případům doměřili dodatečnými platebními výměry spotřební daň z minerálních olejů.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

66. Zdejší soud s ohledem na shora popsany právní rámec zdůrazňuje, že z § 53 odst. 4 zákona o spotřebních daních vyplývá, že minerální oleje osvobozené od daně podle § 49 odst. 17 mohou být přijímány a užívány bez zvláštního povolení. Tak tomu ovšem není v případě, kdy jsou tyto minerální oleje přijímány za účelem dalšího prodeje. V takovém případě se pak zvláštní povolení vyžaduje.
67. Městský soud v Praze přitom nepřehlédl, že podle Zvláštního povolení byl žalobce oprávněn nakupovat minerální olej – 100% metylester nebo etylester mastných kyselin (FAME) KN 3824 90 99, předmět spotřební daně podle § 45 odst. 3 písm. k) zákona o spotřebních daních, splňující kritéria udržitelnosti biopaliv. Žalobce byl ve Zvláštním povolení zároveň uveden jako dodavatel čisté biosložky „sám sobě“, z čehož vyplývá, že po ukončení režimu podmíněného osvobození od daně mohl vydat minerální oleje uvedené do volného daňového oběhu jako osvobozené od daně pouze sám sobě.
68. Se zřetelem k tomu, že v souladu se shora popsány skutkovými závěry se žalobce v kontrolovaných zdaňovacích obdobích listopad a prosinec 2012 odchýlil od standardního obchodního modelu a pořídil v celkem 19 obchodních případech minerální oleje v celkovém množství 2027,01 tun od společnosti B & B Bros. s.r.o., postupovaly správní orgány v posuzované věci zcela v souladu s § 49 odst. 17 ve spojení s § 53 odst. 4 zákona o spotřebních daních, když odmítly nárok žalobce na osvobození od spotřební daně v souvislosti s ukončením režimu podmíněného osvobození od daně při uvedení do volného oběhu.
69. Městský soud v Praze je shodně jako správce daně i žalovaný přesvědčen, že nabyli-li dodavatel žalobce, společnost B & B Bros. s.r.o., minerální oleje – čistou biosložku, které následně v identifikovaných 19 obchodních případech prodal žalobci, naplnil tak hypotézu právní normy uvedené v § 53 odst. 4 zákona o spotřebních daních, a nutně tedy potřeboval ke své činnosti zvláštní povolení podle § 13 zákona o spotřebních daních. Za situace, kdy je mezi účastníky řízení nesporné (a jak současně vyplývá ze správního spisu), že společnost B & B Bros. s.r.o. v rozhodné době nebyla držitelem takového zvláštního povolení, zákon o spotřebních daních nepřipouští, aby žalobce mohl od této společnosti pořídit předmětné minerální oleje jako osvobozené od daně v režimu § 49 odst. 17 zákona o spotřebních daních.
70. Relevance podmínky držení zvláštního povolení podle § 13 zákona o spotřebních daních pro osvobození od spotřební daně ostatně plyne z i relevantních doktrinálních závěrů k § 49 odst. 17 zákona o spotřebních daních, podle nichž „osvobození definované v tomto odstavci se vztahuje na „FAME“) zařazované do položky 3824 90 99 celního sazebníku, které jsou určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů. Jedná se o fakultativní osvobození, které vychází z článku 16 směrnice 2003/96/ES. První podmínka, která musí být splněna, aby toto osvobození mohlo být uplatněno, je výroba nebo doprava těchto rostlinných olejů v režimu podmíněného osvobození od daně na daňové území České republiky. Následně musí být splněna podmínka, že prodej od plátce ke konečnému uživateli se děje prostřednictvím uživatelů, kteří jsou držiteli zvláštního povolení. (...) Pokud nebude nárok na přijímání osvobozeného FAME uplatněn řádně, pak tento nárok při nabytí zaniká, a FAME musí být zdaněno“ (srov. Kotonová, B. Petrová, P., Tomíček, M. Zákon o spotřebních daních: komentář. Wolters Kluwer, a. s., Praha; dostupné v právním informačním systému ASPI).
71. Podle přesvědčení zdejšího soudu tedy nelze ničeho vytknout závěrům žalovaného a správce daně k posouzení rozhodné právní otázky stran existence nároku na osvobození od spotřební daně, podle něhož se zřetelem k tomu, že žalobce nabyl minerální oleje od

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

osoby, která nebyla držitelem zvláštního povolení, nemohly být tyto minerální oleje s ohledem na § 53 odst. 4 zákona o spotřebních daních osvobozeny od daně.

72. Jakkoli lze žalobci v obecné rovině přisvědčit, že pro otázku určení osoby plátce spotřební daně či uplatnění osvobození od spotřební daně není podle zákona o spotřebních daních rozhodné, kdo je vlastníkem vybraných výrobků, v tomto konkrétním případě postupovaly správní orgány zcela správně, když se zřetelem k § 49 odst. 17 ve spojení s § 53 odst. 4 zákona o spotřebních daních odmítly odhlédnout od toho, že v případě předmětných 19 dodávek pořizoval žalobce na rozdíl od svého obvyklého obchodního modelu popsaného správcem daně minerální oleje od jiné osoby, dodavatele B & B Bros. s.r.o., který však nebyl držitelem zvláštního povolení. Se zřetelem k uvedenému tedy nemohl zdejší soud přisvědčit námitkám žalobce, že osvobození není nikterak vázáno na jakýkoli převod vlastnictví k předmětným minerálním olejům, který je pouze formální záležitostí. Právě naopak postupovaly správní orgány správně, když s ohledem na identifikovaný průběh 19 obchodních případů nepřisvědčily námitkám žalobce poukazujícím na „pouhé formální přeúčtování bez vlivu na spotřební daň“. Se žalobcem se tedy s ohledem na právě uvedené nebylo možno ztotožnit v tom, že absence faktického ovládání předmětných výrobků ze strany společnost B & B Bros. s.r.o. po dobu přepravy a po jejím ukončení nemohla nijak ovlivnit režim, „ve kterém se předmětné minerální oleje nacházely, zejména nějakou absencí zvláštního povolení“.
73. Se zřetelem k výše uvedeným závěrům tedy nelze ničeho vytknout závěrům správce daně, aprobovaným žalovaným v Napadeném rozhodnutí, podle nichž první osobou, která předmětné minerální oleje na území České republiky nabízela k prodeji a prodávala, byla společnost B & B Bros. s.r.o., která nebyla držitelem zvláštního povolení, a podle nichž žalobce tedy pořizoval ve volném daňovém oběhu minerální oleje od osoby, která nebyla držitelem zvláštního povolení, a proto nemohly být tyto minerální oleje s ohledem na § 53 odst. 4 zákona o spotřebních daních osvobozeny od daně. Současně pak z výše uvedeného plyne i přílehavost závěrů správce daně i žalovaného, že žalobce postupoval v rozporu s podmínkami vyplývajících ze Zvláštního povolení, když vybrané výrobky nabýval od jiného subjektu, než který je jako dodavatel uveden v tomto povolení.
74. Lze tedy shrnout, že pokud by žalobce pořídil předmětné minerální oleje v jiném členském státě na základě povolení podle § 22 zákona o spotřebních daních, mohl by jako držitel zvláštního povolení podle § 13 zákona o spotřebních daních v okamžiku ukončení režimu podmíněného osvobození od daně uplatnit nárok na jejich osvobození podle § 49 odst. 17 zákona o spotřebních daních. V posuzované věci však správní orgány zcela po právu vyloučily existenci nároku na toto osvobození od spotřební daně z minerálních olejů, neboť podle zdejšího soudu přesvědčivě popsaly a doložily, že v předmětných 19 obchodních případech pořídil žalobce minerální oleje od osoby, která nebyla držitelem zvláštního povolení, a nárok na osvobození byl tedy podle § 49 odst. 17 ve spojení s § 53 odst. 4 zákona o spotřebních daních vyloučen. Na uvedených závěrech přitom nemůže ničeho změnit ani poukaz žalobce na stanovisko žalovaného čj. 15296-2/2012-900000-231, vydané v roce 2012, v němž žalovaný vyslovil závěry k obchodním transakcím vymykajícím se běžnému obchodování s minerálními oleji, charakteristické pro obchodování s leteckými pohonnými hmotami, přijímanými přímo do palivových nádrží letadel. O takový případ se však v posuzované věci nepochybně nejedná. Toto stanovisko se týká výlučně přijímání konkrétní skupiny vybraných výrobků, a to za specifické skutkové situace. Žalobce přitom v podané žalobě netvrdil, že by o toto stanovisko opíral svůj faktický postup v předmětných 19 obchodních případech, ani nenamítal, že by snad

žalovaný odhlédnutím od závěrů vyslovených v tomto stanovisku na zjištěném skutkovém půdorysu porušil jeho právo na ochranu legitimního očekávání.

75. Zdejší soud žalobci nemohl přitom přisvědčit ani v tom, že by správní orgány zatížily Napadené rozhodnutí či Dodatečné platební výměry vadou nezákonnosti či dokonce nepřezkoumatelnosti z důvodu žalobcem tvrzené nejednoznačné specifikace okamžiku, kdy měl žalobce předmětné minerální oleje nabýt. Městský soud v Praze Městský soud v Praze konstatuje, že jak správce daně, tak i žalovaný se v předmětných rozhodnutích zabývali tím, jak byly předmětné minerální oleje obchodovány, jaký byl jejich skutečný pohyb a kdy docházelo k jejich uvedení do volného daňového oběhu ve vztahu k otázce uplatnění osvobození od spotřební daně.
76. Své závěry o vyloučení nároku na osvobození od spotřební daně přitom správní orgány postavily na shora popsaných východiscích stran prokazatelného průběhu 19 obchodních případů a především pak na přílehavém závěru konstatujícím porušení předmětných minerálních olejů od osoby, která nebyla držitelem zvláštního povolení. Tento závěr byl přitom, jak je zjevné ze zprávy o daňové kontrole, tak i z odůvodnění Napadeného rozhodnutí pro správní orgány zcela klíčový. Není přitom pravdou, že by správní orgány konkrétně nespecifikovaly okamžik, kdy mělo v souladu s podmínkami vyplývajícími ze smluvního vztahu žalobce se společností B & B Bros. s.r.o. dojít k nabytí vlastnického práva žalobcem. Jak je zřejmé ze správního spisu, správní orgány uzavřely, že k minerálním olejům získal žalobce vlastnické právo až po ukončení režimu podmíněného osvobození od daně, neboť dle Rámcové kupní smlouvy č. RKS23112012 ze dne 23. 11. 2012 včetně Dodatku č. 1 k této smlouvě č. RKS23112012 ze dne 28. 11. 2012, nabýval žalobce vlastnické právo od společnosti B & B Bros. s.r.o. ve stejný okamžik, kdy je ukončen režim podmíněného osvobození od daně (dodání zboží do místa přímého dodání, tj. přijetí zboží oprávněným příjemcem a ukončení režimu podmíněného osvobození od daně přijetím vybraných výrobků).
77. Z uvedeného pak správní orgány jednoznačně dovodily, že ke změně vlastnických vztahů na základě těchto skutečností tak nedochází ještě v rámci režimu podmíněného osvobození od daně, nýbrž až v okamžiku jeho ukončení přijetím zboží žalobcem oprávněným příjemcem, tedy v okamžiku, kdy se již předmětné vybrané výrobky nacházely ve volném daňovém oběhu. Uvedeným závěrům nelze podle přesvědčení Městského soudu v Praze ničeho vytknout. Zdejší soud v tomto ohledu pro větší stručnost poukazuje na přílehavé rekapitulující závěry vyslovené žalovaným na str. 18 a 19 Napadeného rozhodnutí a uzavírá, že ani této námitce žalobce nebylo možno přisvědčit.
78. V rámci prvního okruhu žalobních bodů (viz část VI.5 žaloby) pak žalobce konečně brojil proti tomu, jakým způsobem správce daně a žalovaný posoudili význam a roli Dodatku č. 2, kterým smluvní strany podle žalobních tvrzení změnily ráz Rámcové kupní smlouvy z kupní smlouvy na smlouvu o zprostředkování a změnily také okamžik převodu vlastnického práva. Žalobce namítal, že správce daně ve Zprávě o daňové kontrole uzavřel, že Dodatek č. 2 byl smluvními stranami vytvořen účelově (kvůli změně vlastnických práv ke zboží), a to až po seznámení žalobce s kontrolními zjištěními z daňové kontroly. Žalobce poukazoval na to, že takové hodnocení Dodatku č. 2 správcem daně, které převzal i žalovaný, nemůže obstát, neboť jde o obchodně právní, smluvní ujednání dvou zúčastněných stran, které nemůže být státním orgánem jakkoliv zpochybňováno.
79. Městský soud v Praze nemohl žalobci přisvědčit v tom, že by správní orgány dostatečným způsobem nezohlednily existenci tohoto dodatku a že by se s jeho obsahem nevypořádaly. Právě naopak platí, že jak správce daně, tak i žalovaný se s obsahem žalobcem

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

předloženého Dodatku č. 2 obsáhle vypořádaly ve Zprávě o daňové kontrole (srov. především str. 32 – 33) a v odůvodnění Napadeného rozhodnutí (srov. především str. 15 a str. 17 – 18). Jejich závěrům ani způsobu, jímž byla popsána úvaha, na základě které správní orgány dospěly k závěru o tom, že se žalobce prostřednictvím předložení Dodatku č. 2 snažil po sdělení kontrolních zjištění zastřít skutečný stav, resp. že tento dodatek byl vytvořen a v rámci daňové kontroly předložen zcela účelově pouze pro potřeby správy spotřební daně z minerálních olejů za účelem přiznání osvobození od daně podle § 49 odst. 17 zákona o spotřebních daních, aniž by byla žalobcem či dodavatelem tvrzena jeho existence v rámci jiné daňové kontroly, nelze podle zdejšího soudu ničeho vytknout.

80. Správcem daně i žalovaným provedení posouzení relevance Dodatku č. 2 odpovídá podle zdejšího soudu principům a zásadám ovládání dokazování v daňovém řízení. Správce daně i žalovaný v rámci procesu volného hodnocení důkazů hodnotili získané důkazy jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti. V této souvislosti se neopomenuli zabývat ani tímto žalobcem předloženým důkazním prostředkem. Zcela konkrétně a přezkoumatelným způsobem přitom popsali podle zdejšího soudu plausibilní důvody, pro které odmítli k danému důkaznímu prostředku přihlídnout. Ani zdejší soud přitom z obsahu správního spisu a z žalobních tvrzení neseznal žádné důvody, na základě nichž by při hodnocení důkazů vyplývajících z tohoto důkazního prostředku dospěl k odlišným názorům. Postup správních orgánů podle přesvědčení zdejšího soudu zcela odpovídá pravidlům ovládajícím dokazování v daňovém řízení.
81. Zdejší soud přitom nepřehlédl, že žalobce ostatně na podporu závěrů plynoucích z Dodatku č. 2 netvrdil ani nedokládal existenci jiných důkazních prostředků, které by přiléhavost skutkových závěrů správce daně a žalovaného vyvracely a setrval při formulaci své námitky ve zcela obecné rovině. Ani tato dílčí žalobní námitka tak není důvodnou.

K druhému okruhu žalobních bodů

82. Městský soud v Praze pak nepřisvědčil ani námitkám poukazujícím na nezákonnost Napadeného rozhodnutí z důvodu tvrzené zmatečnosti dodatečných platebních výměrů.
83. Namítal-li žalobce, že žalovaný zatížil Napadené rozhodnutí vadou nezákonnosti, když nezrušil dodatečné platební výměry, v jejichž výroku správce daně nesprávně pracoval s pojmem „daňové povinnosti“, nemohl se s ním zdejší soud ztotožnit. Žalovaný totiž naopak v odůvodnění Napadeného rozhodnutí na str. 12 – 13 správně popsal, že se v daném případě s ohledem na různý význam pojmu daňová povinnost v režimu zákona o spotřebních daních a v režimu daňového řádu jedná o terminologickou nepřesnost, která nemá žádný vliv na zákonnost meritorních rozhodnutí či jejich přezkoumatelnost. Městský soud v Praze se s uvedeným posouzením důsledků použití pojmu „daňová povinnost“ zcela ztotožňuje. Přestože lze žalobci v obecné rovině přisvědčit, že by se správní orgány měly ve svých rozhodnutích zdržet terminologických nepřesností, neměl daný nedostatek sebemenší vliv na zákonnost či dokonce přezkoumatelnost dodatečných platebních výměrů či Napadeného rozhodnutí.
84. Důvodnou pak zdejší soud neshledal ani námitku žalobce, že v poučení obsaženém v dodatečných platebních výměrech bylo uvedeno, že odvolání nemá podle § 109 odst. 5 daňového řádu odkladný účinek, přestože podle § 143 odst. 5 daňového řádu splatnost doměřené daně nastává do 15 dnů od právní moci rozhodnutí.
85. Ani v tomto ohledu nemohl Městský soud v Praze žalobci přisvědčit, že by tato okolnost zakládala „zmatečnost“ dodatečných platebních výměrů a zprostředkovaně pak

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

nezákonnost Napadeného rozhodnutí. Správce daně konstruoval poučení v dodatečných platebních výměrech zcela v souladu s § 109 odst. 5 daňového řádu, který odkladný účinek odvolání proti rozhodnutí ve správě daní obecně až na výjimky vylučuje. Žádná taková výjimka z obecného vyloučení odkladného účinku přitom pro rozhodnutí o stanovení daně podle § 143 daňového řádu nevyplývá. Za takovou výjimku pak nelze považovat ani specifický institut náhradní splatnosti daně podle § 143 odst. 5 daňového řádu. Správce daně tedy postupoval v souladu s pravidly vyplývajícími z daňového řádu, když v poučení v dodatečných platebních výměrech žalobce informoval o tom, že odvolání proti nim nemá odkladný účinek.

K třetímu žalobnímu bodu

86. Městský soud v Praze se pak v tomto řízení samostatně nezabýval důvodností námitky vznesené v rámci třetího žalobního bodu, podle níž správce daně a žalovaný nesprávně aplikovali § 19 zákona o ochraně ovzduší na konání žalobce, neboť žalobce touto námitkou, jak je zjevné z poznámky na str. 16 v posledním odstavci žaloby, brojil proti rozhodnutí o uložení pokuty z nedodaného objemu biopaliv, které měly být uvedeny do volného daňového oběhu pro dopravní účely, podle ustanovení § 19 odst. 1 zákona o ochraně ovzduší ze dne 31. 3. 2014, čj. 47996-3/2014-510000-32.1, resp. proti rozhodnutí žalovaného o odvolání proti tomuto rozhodnutí správce daně, které však nejsou předmětem tohoto řízení, ale předmětem řízení vedeného u zdejšího soudu pod sp. zn. 10 Af 89/2014.
87. V dané věci tak soud uzavírá, že podanou žalobu nepovažuje za důvodnou a proto ji zamítl (ust. § 78 odst. 7 s. ř. s.).
88. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Vzhledem k tomu, že žalovanému státu žádné náklady nevznikly, soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje,

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 11. 4. 2018

JUDr. Ing. Viera Horčicová, v.r.

předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.