



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. ve věci žalobce **"ELEMENTS MARKETING GROUP" SPÓŁKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ**, se sídlem Kolista 25, Katowice, Polská republika, zastoupené JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 2, Ostrava proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 4. 2016 č. j. 17428/2016-900000-304.5, ve věci spotřební daně,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel č. j. 17428/2016-900000-304.5 ze dne 4. 4. 2016 **se z r u š u j e** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11.228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Alfréda Šrámka, advokáta se sídlem Ostrava, Českobratrská 2.

O d ů v o d n ě n í :

1. Žalobní body:

Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 6. 6. 2016 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 4. 2016, č. j. 17428/2016-900000-304.5 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný změnil rozhodnutí Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“), platební výměr na pokutu za opožděné tvrzení daně na spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období březen 2014 č. j. 17491/2/2015/570000-32.5 ze dne 18. 2. 2015 tak, že text „ukládá podle ust. § 250 odst. 1 daňového řádu“ nahradil textem „ukládá podle ust. § 250 odst. 1 písm. a) a odst. 4 daňového řádu“; ve zbytku platební výměr, kterým byla žalobci vyměřena pokuta ve výši 15.467 Kč, potvrdil. Žalobce s napadeným rozhodnutím nesouhlasil a navrhl rovněž zrušení prvostupňového rozhodnutí.

Žalobce namítal, že nebyl povinen podávat daňová přiznání k dani, kterou nebyl povinen zaplatit, neboť přepravované zboží, methylester řepkového oleje – výrobek kombinované nomenklatury 38260010, nebylo předmětem spotřební daně, neboť nebylo určeno pro použití, nabízení k prodeji nebo používání pro pohon motorů nebo pro výrobu tepla, s poukazem na ustanovení § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Vydaný platební výměr je tak nezákonný. Nedaňový účel určení dopravovaného zboží byl sjednán v kupní smlouvě k dodání zboží mezi společnostmi SHF TRADE jako prodávajícím společností VESARO s. r. o. jako kupující. Ani žalobce neměl úmysl použít předmětné zboží k daňovým účelům. Společnost SHF TRADE koupila předmětné zboží od společnosti VERBIO Vereinigte BioEnergie AG a následně prodala společnosti VESARO s. r. o. Již v původní kupní smlouvě uzavřené mezi SHF TRADE a VERBIO Vereinigte BioEnergie AG bylo rovněž jasné uvedeno, že výrobek je určen pouze k technickým účelům a nepodléhá spotřební dani. Přepravu zboží od SHF TRADE společnosti VESARO s. r. o. provedl žalobce, přičemž měl k dispozici mezinárodní nákladní list CMR ze dne 14. 3. 2014, ve kterém bylo uvedeno, že přepravovaným zbožím je methylester s kódem nomenklatury 38260010. Kupující VESARO s. r. o. písemně potvrdil dne 25. 3. 2014, že zboží methylester koupený od společnosti SHF TRADE nebude použit jako pohonné palivo, topné palivo, ani pro výrobu směsi, ani takto nebude prodáváno. Správce daně a žalovaný přesto dovodili, že zajištěné zboží je vybranými výrobky – pohonnou hmotou určenou pro pohon vznětových motorů, neboť jiný účel nebyl příjemcem prokázán, vyzval žalobce k podání daňového přiznání ke spotřební dani a následně vyměřil žalobci podle pomůcek spotřební daň.

Podle žalobce, mají-li orgány celní správy za to, že předmětný minerální olej je určen pro použití, nabízení k prodeji nebo používání pro pohon motoru, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v ustanovení § 45 odstavec 2 zákona o spotřebních daních, musí tuto skutečnost prokázat, což se dosud nestalo. Žalobce nesouhlasil s tím, že by společnost VESARO užila vybraný zajištěný výrobek jinak, než bylo ujednáno, a kdyby se tak stalo, pak takovéto jednání společnosti VESARO s. r. o. nemůže být přičítáno k tíži žalobci. Žalobce nesouhlasil ani s tím, že k jeho tíži bylo přičteno, že u společnosti SHF TRADE za období od 29. 10. 2012 do 30. 9. 2013 probíhá kontrola Celního úřadu Krakow. V posuzovaném případě k zajištění zboží došlo v roce 2014, z tohoto roku jsou i smluvní vztahy, ať již původně mezi společnostmi VERBIO a SHF TRADE, tak následně mezi SHF TRADE a VESARO s. r. o., kontrola za předcházející

Shodu s prvopisem potvrzuje

období s posuzovanou věcí tak nijak nesouvisí. Dále nesouhlasil s tím, aby k jeho tíži bylo přičteno, že společnost VESARO s. r. o. snad v jiném období prováděla s jiným dopravcem přepravu jiného zboží, které mělo být vybraným výrobkem. Žalobce považuje za bezvýznamné, že příjemce VESARO s. r. o. nedisponoval objednávkou od společnosti SHF TRADE a že samotná kupní smlouva byla příjemci dodána až v průběhu léta 2014, tedy až po kontrole dopravního prostředku. Kupní smlouva mezi SHF TRADE a VESARO byla uzavřena 3. 3. 2014, jak uvádí sám správce daně. Její uzavření nebylo nijak zpochybněno nikým, ani celními orgány, a nejedná se o antidatovanou smlouvu, jak se snaží podsouvat celní orgán. Kdy přesně společnost VESARO s. r. o. smlouvou disponovala, je irelevantní. Žalovaný podle žalobce chybně vyhodnotil sdělení řidiče, že mu není znám účel dopravovaného zboží; řidič tento účel užití nemohl vědět. Dále žalovaný podle žalobce chybně vyhodnotil, že z obchodního rejstříku příjemce nevyplývá, že by měl strojní vybavení pro to, aby methylester použil pro vlastní výrobu. Z obchodního rejstříku výrobní zařízení příjemce nemůže vyplývat. Podle žalobce je povinností celních orgánů prokázat užití methylesteru k daňovým účelům, nelze totiž po žalobci požadovat, aby prokázal negativní skutečnost (tedy neužití k daňovým účelům).

2. Stanovisko žalovaného

Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Odkázal na své rozhodnutí, neboť žalobní námitky jsou shodné jako námitky, které žalobce přednesl v odvolání. Žalobce směřuje své námitky do povinnosti daň přiznat a zaplatit, ačkoliv rozhodnutí o uložení pokuty za opožděné tvrzení daně bylo vydáno až po ukončeném vyměřovacím řízení, kdy, byť má k řízení o vyměření daně úzký vztah, se jedná o řízení se zcela odlišným předmětem. Pokuta za opožděné daňové tvrzení vzniká daňovému subjektu přímo ex lege podle § 250 daňového řádu nepodáním daňového přiznání, nebo opožděným podáním ve lhůtě delší než 5 pracovních dnů. Žalobci byla za zdaňovací období březen 2014 daň ve výši 309.338 Kč vyměřena. Zákonem dané podmínky uložení předmětné pokuty byly splněny a rozhodnutí tak není nezákonné.

3. Posouzení krajským soudem

Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odstavec 1 zákona č. 152/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odstavec 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná; ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odstavec 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.

a. Zjištění ze správních spisů

Ze správních spisů krajský soud zjistil, že 14. 3. 2014 provedli pracovníci Celního úřadu kontrolu dopravního prostředku žalobce (RZ: VB 6840 F a RZ: SK 912 CK s kontejnerem TWSU271964/0 v obci Chotěbuz), kterou bylo zjištěno, že žalobce v uvedeném dopravním prostředku dopravoval od odesílatele SHF TRADE sp. zo.o. methylester pod kódem nomenklatury 38260010 (pro účely zákona o spotřebních daních kód 38249099) v množství 24930 kg. Příjemcem methylesteru měla být společnost VESARO s. r. o. se sídlem v Brně, místo dodání Nový Jičín. K předmětnému methylesteru řidič dopravního prostředku předložil Mezinárodní nákladní list CMR ze dne 14. 3. 2014,

Shodu s prvopisem potvrzuje

osvědčení o registraci, licenci a smlouvu označenou jako Umowa krótkoterminowa NR 9070147, týkající se přepravy. Řidič neuvedl, k jakému účelu jsou dopravované minerální oleje určeny. Správce daně pojal podezření, že methylester podléhá spotřební dani, odebral vzorky a minerální olej včetně dopravního prostředku zajistil; vzorek byl shledán směsí monoalkylesteru mastných kyselin a ve sledovaných parametrech vyhovující normě ČSN EN 14214 pro vznětové motory (FAME). Správce daně prostřednictvím Celního úřadu pro Jihomoravský kraj vyslechl jednatele příjemce společnosti VESARO s. r. o., který sdělil, že s methylestery mastných kyselin s účelem pro použití pro pohon motoru neobchoduje. Účelem uskutečnění dodávky byl předpokládaný další prodej polským a německým firmám k technickému užití; žádné informace o dalších odběratelích však neměl. Dále byla vyslechnuta Ing. K. O., účetní společnosti VESARO s. r. o., která uvedla, že nemůže sdělit konečný účel použití zajištěných výrobků, ani nezná odběratele, kterým mělo být MEŘO následně dodáno; kupní smlouvu mezi společností SHF TRADE sp. zo. o. a VESARO s. r. o. předložila až 9. 10. 2014, neboť smlouvu dostala až v průběhu letních prázdnin. Správce daně dále zjistil, že polská celní správa provádí u dodavatele SHF TRADE sp. zo. o. kontrolu týkající se daně z energetických produktů pro důvodné podezření, že energetické a jiné produkty jsou v rozporu s deklarovaným účelem použity jako palivo. Správce daně uzavřel, že nemá žádnou pochybnost o tom, že žalobce dopravoval vybrané výrobky, methylester – kód 38249099, který byl určen pro použití pro pohon motoru, výrobu tepla nebo výrobu směsi pro pohon motoru, aniž by prokázal, že se jednalo o vybrané výrobky zdaněné nebo o vybrané výrobky nabyté oprávněně bez daně, či se nejednalo o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, a které podléhají spotřební dani. Správce daně proto dne 15. 1. 2015 vyzval žalobce k podání daňového tvrzení, po marném uplynutí lhůty pro podání daňového tvrzení rozhodl správce daně podle pomůcek platebním výměrem č. j. 7491/2015/570000-32.5 ze dne 16. 2. 2015, proti kterému žalobce podal odvolání, o kterém odvolací orgán, Generální ředitelství cel, rozhodl dne 17. 3. 2016, č. j. 14789/2016-90000-304.5 tak, že potvrdil postavení žalobce jako plátce spotřební daně, neboť žalobce dopravoval vybrané výrobky, aniž prokázal jejich zdanění či oprávněné nabytí bez daně a aniž prokázal nedaňový účel užití. Dne 18. 2. 2015 správce daně vyměřil žalobci pokutu za nesplnění povinnosti podat daňové tvrzení, proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce odvolání, o kterém žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím tak, že uloženou pokutu potvrdil, neboť v řízení o uložení pokuty za nepodání daňového tvrzení spotřební dani nebyl oprávněn hodnotit, resp. přezkoumávat vyměřovací řízení, ale posoudit splnění podmínek pro její uložení podle § 250 odst. 1, 4 daňového řádu, které splněny byly, neboť žalobce nepodal daňové přiznání, ač tak byl ze zákona povinen učinit.

b. Právní posouzení

Podle § 250 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, *daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit pokutu, nepodá-li daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů, ve výši 0,05 % stanovené daně za každý následující den prodlení, nejvýše však 5 % stanovené daně.*

Povinnosti podat daňové přiznání je obecně upravena v § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních, podle kterého *povinnost daň ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit vzniká okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky.* V případě minerálních olejů stanoví § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních, že

Shodu s prvopisem potvrzuje

u minerálních olejů podle odstavce 3 vznikne při uvedení do volného daňového oběhu povinnost daň přiznat a zaplatit pouze tehdy, jsou-li určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v odstavci 2.

Podle § 45 odstavec 3 písm. k) zákona o spotřebních daních, *předmětem daně jsou 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.*

Z uvedeného vyplývá, že povinnost podat daňové přiznání vznikne pouze u vybraných výrobků, což je zákonem o spotřebních daních zavedená legislativní zkratka pro výrobky, které podléhají spotřební dani [§ 1 odstavec 1 písm. a), zákona o spotřebních daních, rozsudek Nejvyšší správní soud č. j. 1 Afs 81/2009-68 ze dne 20. 8. 2009¹]. Jinými slovy, v posuzovaném případě je prvním předpokladem pro to, aby žalobci vznikla povinnost daň přiznat, aby dopravované zboží bylo vybraným výrobkem, tedy aby dopravovaný minerální olej byl výrobkem podrobeným spotřební dani.

Mezi účastníky není sporné, že žalobce dopravoval minerální olej s kódem nomenklatury pro účely spotřební daně 3824 90 99, tzv. methylester řepkového oleje, MEŘO, který se mj. používá jako bionafta. Jak vyplývá ze shora citovaného § 45 odstavec 3 písm. k) zákona o spotřebních daních, je tento minerální olej předmětem daně pouze za předpokladu jeho určení, popř. použití pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v odstavci 2 (tzv. daňové účely). Není-li určen pro pohon motorů či výrobu tepla, nepodléhá dani, jeho výroba a další nakládání s ním nejsou spojeny se vznikem daňové povinnosti a není tedy považován za vybraný výrobek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu z 28. 6. 2012, č. j. 2 Afs 60/2010 – 99). Správce daně ve svém rozhodnutí dovodil, že dopravovaný minerální olej je vybraným výrobkem, neboť je určen pro daňové účely, když žalobce ani příjemce zboží neprokázal jiný účel použití; žalovaný se s tímto názorem – byť nikoliv explicitně – ztotožnil, s poukazem na to, že daň byla žalobci pravomocně vyměřena a v řízení o uložení pokuty již není možno se touto otázkou zabývat.

Žalovanému lze přisvědčit, že otázka, zda dopravovaný olej je vybraným výrobkem, je otázkou předběžnou, a byla – li pravomocně rozhodnuta, je tímto rozhodnutím žalovaný podle § 99 odst. 1 věta první daňového řádu vázán. V posuzovaném případě však předmětné rozhodnutí o vyměření spotřební daně bylo předmětem soudního přezkumu a krajský soud v rozsudku ze dne 20. 12. 2017 č. j. 22 Af 43/2016 – 64 dovodil, že nebylo prokázáno, že dopravovaný výrobek je předmětem spotřební daně. Důvody, které krajský soud ke zrušení odvolacího rozhodnutí vedly, lze stručně shrnout tak, že ve vyměřovacím řízení byla ze strany správce daně a odvolacího orgánu chybně vyhodnocena důkazní povinnost žalobce. Odvolací orgán ve vyměřovacím řízení z ustanovení § 45 odst. 3 písm. k) zákona o spotřebních daních nesprávně dovodil, že každý minerální olej s kódem 3824 90 99 je předmětem daně, ledaže je určen pro nedaňový účel použití. Zákonodárce však naopak stanovil, že pouze ten minerální olej daného kódu je předmětem

¹ Rozsudek č. j. 1 Afs 81/2009-68: „Podstatou a principem spotřební daně je zatížení vybraných výrobků touto daní, a to z důvodu nepřímé regulace jejich spotřeby. Vybranými výrobky jsou výrobky alkoholické (líh, víno, pivo), tabákové a dále minerální oleje. Jiné, než nyní vyjmenované výrobky, nelze této dani podrobit; zákon pro ně zavedl shrnující výraz „vybrané výrobky“.

daně, který je určen pro daňové použití. Jinými slovy, výjimkou není, když minerální olej daného kódu není předmětem daně, naopak je výjimkou, je-li předmětem daně. Vycházeje ze svého nesprávného východiska odvolací orgán ve vyměřovacím řízení uzavřel, že nebylo – li prokázáno nedaňové použití posuzovaného minerálního oleje, podléhá tento spotřební dani, a daň vyměřil. Ke stejnému závěru se přiklonil i správce daně v tomto řízení, tato úvaha však správná není. Krajský soud v podrobnostech odkazuje na odůvodnění svého rozsudku č. j. 22 Af 43/2016 – 64, který je stranám známý, jinak dostupný na www.nssoud.cz.

Nebylo – li prokázáno, že dopravovaný minerální olej je vybraným výrobkem a nebylo – li ani v důsledku rozhodnutí podepsaného soudu č. j. 22 Af 43/2016 – 64 dosud pravomocně rozhodnuto o vyměření daně, není splněna první podmínka pro to, aby žalobce byl povinen podle shora citovaného § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních podat daňové přiznání. Jestliže nebyl žalobce povinen podat daňové přiznání, nevznikla mu ani povinnost uhradit pokutu podle § 250 odst. 1 daňového řádu. Rozhodnutí žalovaného je proto nezákonné a krajský soud je podle § 78 odst. 1, 4 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Za této situace se krajský soud dalšími námitkami – hodnocením provedených důkazů a rozsahu dokazování vzhledem k vyměření daně podle pomůcek - nezabýval, neboť jejich posouzení je s ohledem na výše uvedené nadbytečné.

Žalobce žalobou navrhl zrušení rozhodnutí správního orgánu I. stupně, což je postup předvídaný ustanovením § 78 odst. 3 s. ř. s., krajský soud však pro tento postup neshledal důvod, a proto tak nepostupoval; o návrhu nerozhodl, neboť domáhat se zrušení rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které předcházelo napadenému rozhodnutí, není procesním právem žalobce (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1 As 60/2006 – 106).

4. Náklady řízení

Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3.000,- Kč, dále odměna ze zastoupení advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve výši 3.100,- Kč, podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., a to za dva úkony právní služby, příprava převzetí zastoupení a sepsání žaloby podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky, dvakrát režijní paušál ve výši 300,- Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky, a dále DPH z těchto částek s výjimkou zaplaceného soudního poplatku podle § 57 odst. 2 s. ř. s. Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práva. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení žalobce zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. občanského soudního řádu ve spojení s ustanovením § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovením § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možnostem žalovaného.

Poučení: Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Shodu s prvopisem potvrzuje

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

V Ostravě dne 20. prosince 2017

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu