



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. a JUDr. Zory Šmolkové ve věci žalobce **KONREO, v.o.s.** se sídlem Brno, Dobrovského 64 insolvenčního správce úpadce FAU s.r.o. se sídlem Opava, Pekařská 79A, v řízení zastoupeného JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Ostrava, Českobratrská 2, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel** se sídlem Praha 4, Budějovická 7, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 13.11.2014 č.j. 30014-2/2014-900000-304.5 a č.j. 29966-2/2014-900000-304.5, ve věcech spotřební daně,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 13.11.2014 č.j. 30014-2/2014-900000-304.5 a č.j. 29966-2/2014-900000-304.5 se **zrušují** a věci se **vracejí** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 25.602,- Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Alfréda Šrámk, advokáta se sídlem Ostrava, Českobratrská 2.

O d ů v o d n ě n í :

Původní žalobce FAU s.r.o. se podanou žalobou domáhal přezkoumání shora označených rozhodnutí žalovaného, jimiž byla zamítnuta odvolání FAU s.r.o.

a potvrzeny dodatečné platební výměry Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 26.3.2014 č.j. 24295/2014-570000-32.4 a č.j. 25295-2/2014-570000-32.4, kterými byla FAU s.r.o. doměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období květen 2013 a červen 2013.

Dne 14.12.2016 bylo v insolvenčním rejstříku zveřejněno usnesení zdejšího soudu ze dne 14.12.2016 č.j. KSOS 39 INS 23265/2016-A53, jímž byl zjištěn úpadek FAU s.r.o., na jeho majetek prohlášen konkurz a insolvenčním správcem ustanovena KONREO, v.o.s. V souladu s ust. § 264 odst. 1 zák. č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenčního zákona, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „insolvenční zákon“) navrhl insolvenční správce soudu podáním doručeným soudu dne 21.7.2017 pokračování v tomto řízení. Tímto okamžikem se insolvenční správce stal účastníkem tohoto řízení místo FAU s.r.o.

FAU s.r.o. byla provozovatelkou daňového skladu, kdy v předmětných zdaňovacích obdobích realizovala přepravy vybraných výrobků – minerálních olejů v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně z daňového skladu ABID Biotreibstoffe, GmbH, umístěného v Rakousku do vlastního daňového skladu umístěného v České republice s místem přímého dodání těchto minerálních olejů AGROPODNIK, akciová společnost, Jihlava, Dobronín 315, Polná. Na adrese přímého dodání se nachází daňový sklad provozovatele AGROPODNIK, akciová společnost, Jihlava. Na uvedené adrese byli při ukončení dopravy minerálních olejů vždy přítomni pracovníci Celního úřadu pro Kraj Vysočina, kdy ti byli přítomni i stočení těchto minerálních olejů do zásobníku daňového skladu.

Žalobce namítá především, že nenastaly podmínky pro vznik povinnosti přiznat a zaplatit spotřební daň, neboť předmětné minerální oleje nebyly uvedeny do volného oběhu. Podle žalobce nenastala žádná ze skutečností předvídaných ust. § 3 písm. l) zák. č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném v květnu a červnu 2013 (dále jen „zákon o spotřebních daních“), které by měly za následek uvedení předmětných minerálních olejů do volného oběhu. Zdůrazňuje, že místo přímého dodání bylo žalobci celními orgány řádně povoleno a v místě přímého dodání byly předmětné minerální oleje stočeny do zásobníků daňového skladu a tam řádně i zaevidovány. Plnění těchto podmínek proběhlo vždy pod dohledem pracovníků Celního úřadu pro Kraj Vysočina.

Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby. Opakuje názor vyjádřený v napadených rozhodnutích, že z ust. § 25 odst. 1 písm. a) bodu 1. a § 25 odst. 6 zákona o spotřebních daních vyplývá, že v místě přímého dodání nelze skladovat vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně, dopravu v tomto režimu z místa přímého dodání nelze zahájit a vybrané výrobky v daňovém skladu může přijmout pouze provozovatel tohoto konkrétního daňového skladu, k němuž je doprava pod příslušným ARC kódem celního úřadu schválena. Pokud byla doprava ukončena v místě přímého dodání, byly takto automaticky vybrané výrobky okamžikem přijetí uvedeny do volného daňového oběhu, čímž vznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného [§ 75

odst. 1 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)].

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

Podle § 25 odst. 6 vět první a druhé zákona o spotřebních daních doprava vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně podle odstavce 1 písm. a) bodů 1 a 3 je ukončena okamžikem převzetí vybraných výrobků příjemcem. Je-li příjemcem vybraných výrobků provozovatel daňového skladu, je povinen v případě ukončení dopravy tyto výrobky zapsat do evidence podle §§ 37, 38 nebo 39a, pokud se nejedná o ukončení dopravy v místě přímého dodání, umístit je bezodkladně do daňového skladu.

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

Podle § 24 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních vybrané výrobky lze v režimu podmíněného osvobození od daně dopravovat (na území České republiky – pozn. soudu), pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 58a) z daňového skladu do jiného daňového skladu, do místa vývozu nebo do místa přímého dodání (...).

Podle § 20 odst. 2 písm. i) zákona o spotřebních daních v návrhu na vydání povolení (k provozování daňového skladu – pozn. soudu) musí být uvedeny tyto náležitosti: předpokládané určení prodávaných vybraných výrobků, zda budou dopravovány v režimu podmíněného osvobození od daně, uvedeny do volného daňového oběhu, nebo dodávány osvobozené od daně a zda jsou určeny pro dodání na daňové území České republiky, do členských zemí nebo do třetích zemí.

Podle § 27a zákona o spotřebních daních po přijetí vybraných výrobků přijímajícím daňovým skladem, oprávněným příjemcem nebo v místě přímého dodání podle § 24 odst. 1 písm. b) nebo § 25 odst. 7 předloží tito příjemci nejdéle do 5 pracovních dnů po ukončení dopravy podle § 24 nebo § 25 odst. 1 písm. a) bodu 1 oznámení o přijetí vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně pomocí elektronického systému správci daně místně příslušnému místu přijetí vybraných výrobků.

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

Krajský soud právě ocitoval veškerá ustanovení, v nichž se v zákoně o spotřebních daních objevuje pojem „dodání“. Z toho je zřejmé, že pojem „dodání“

není zákonem o spotřebních daních nikterak definován, a proto je třeba při jeho vymezení – s ohledem na celistvost a provázanost právního řádu – vycházet z jeho obecného chápání, a to při obchodování podnikatelských subjektů zejm. ze zák. č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění účinném v květnu a červnu 2013 (dále jen „obchodní zákoník“).

Obchodní zákoník pojem „dodání“ sice také výslovně nedefinuje, užívá ho však v ust. § 410, § 412, § 413, § 414, § 416, § 418, § 422, § 426, § 428, § 430, § 436, § 437, § 438, § 439, § 442, § 450, § 454, § 456, § 461, § 462, § 474, § 475 a dalších jako pojmu vyjadřující dopravení zboží do místa určeného smluvními stranami jakékoli kupní smlouvy prodávajícím (dodavatelem) a jeho připravení k převzetí kupujícím. Tento pojem užívá jako obecný, vlastní jakékoli kupní smlouvě.

Uvedené vymezení pojmu dodání navozuje závěr, že povolení dopravy do místa přímého dodání jako výjimka z povinnosti ukončit dopravu ve vlastním daňovém skladu toliko umožňuje provozovateli daňového skladu ukončit dopravu na jiném místě než ve vlastním daňovém skladu, aniž by to mělo mít vliv na závěr, zda tím došlo k uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu.

Aby však mohl být takový závěr učiněn, je třeba se zabývat se účelem, smyslem a podmínkami režimu podmíněného osvobození od daně.

Mezi žalobcem a žalovaným je nesporné, že přeprava vybraných výrobků byla v Rakousku zahájena v režimu podmíněného osvobození od daně a tento režim trval až do okamžiku bezprostředně předcházejícímu přijetí vybraných výrobků na adrese AGROPODNIK, akciová společnost, Jihlava, Dobronín 315, Polná.

Podle § 3 písm. l) bodu 1. zákona o spotřebních daních pro účely tohoto zákona se rozumí uvedením do volného daňového oběhu každé, i protiprávní, vyjmutí vybraných výrobků z režimu podmíněného osvobození od daně.

Zdejší soud zastává názor, že účelem a smyslem režimu podmíněného osvobození od daně je zajistit obchodním subjektům možnost dopravy vybraných výrobků mezi různými daňovými sklady bez vzniku daňové povinnosti. Takovou dopravou je ovšem zvýšena možnost úniku těchto vybraných výrobků dohledu daňových orgánů. Proto uvedený režim podmíněného osvobození od daně provázejí přísné podmínky, jejichž porušení vede k povinnosti přiznat a zaplatit spotřební daň. Takovými podmínkami jsou zejména nakládka vybraných výrobků v daňovém skladu pod dohledem daňového orgánu, zabezpečení nákladu proti jakýmkoli manipulacím po dobu přepravy (tzv. zaplombování), kontrola neporušení tohoto zabezpečení daňovými orgány v místě vykládky, odstranění tohoto zabezpečení (tzv. odplombování) jen za dohledu pracovníků daňových orgánů, vykládka vybraných výrobků v daňovém skladu jen pod dohledem pracovníků daňových orgánů, přičemž nakládka i vykládka musejí proběhnout jen v místě povoleném daňovými orgány.

K zachování těchto pravidel podle podepsaného soudu dochází i v případě, je-li daňovými orgány povoleno vyložit vybrané výrobky mimo vlastní celní sklad provozovatele daňového skladu, k němuž jsou vybrané výrobky přepravovány, dojde-li k vykládce vybraných výrobků v jiném (cizím) daňovém skladu, pokud přitom nedojde k porušení shora vymezených podmínek režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, tj. pokud zboží neunikne dohledu daňových orgánů.

Podepsaný soud má dokonce zato, že takovou situaci zákon výslovně předvídá v ust. § 27a zákona o spotřebních daních, pokud ukládá i pro případ přijetí v místě přímého dodání povinnost předložit oznámení o přijetí vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně. Uvedené ustanovení nelze vyložit jinak, než že i v místě přímého dodání lze přijmout vybrané výrobky, aniž by tím byl režim podmíněného osvobození od daně porušen.

Samotnou vykládku (ukončení přepravy) v místě přímého dodání pak zákon o spotřebních daních neurčuje jako případ porušení režimu podmíněného osvobození od daně (§ 28 odst. 1), protože se nemůže bez dalšího jednat ani o případ uvedení do volného oběhu [§ 3 písm. l)].

Je ovšem třeba vyložit, z jakého důvodu zákonodárce přistoupil k tomu, že pro případ přímého dodání nestanovil povinnost umístit vybrané výrobky po ukončení přepravy bezodkladně do daňového skladu (§ 25 odst. 6 zákona o spotřebních daních). Podepsaný soud zastává názor, že tím zákonodárce otevřel prostor pro druhý možný případ přímého dodání, tj. možnost přímého dodání jinam než do daňového skladu. Není-li však doprava ukončena v daňovém skladu, ocitá se zboží mimo dohled daňových orgánů a tím i v režimu volného oběhu, neboť v takovém okamžiku bylo zboží vyjmuta z režimu podmíněného osvobození od daně [§ 3 písm. l) zákona o spotřebních daních].

Je proto třeba odlišovat dva možné případy přímého dodání, a to:

- 1) přímé dodání do (jakéhokoli) daňového skladu, přičemž v tomto případě je pro zachování režimu podmíněného osvobození od daně nutné i bezodkladné umístění zboží do daňového skladu, a
- 2) přímé dodání mimo daňový sklad, čímž dochází k uvedení do volného oběhu.

Namítá-li přitom žalovaný, že zboží v místě ukončení přepravy může převzít jen provozovatel daňového skladu, jemuž je přeprava určena, ignoruje zcela ust. § 13 a násl. obchodního zákoníku o tom, že jménem podnikatele nejedná jen podnikatel sám (v případě právnické osoby svým statutárním orgánem), ale za jednání jménem podnikatele je třeba považovat i jednání vedoucího organizační složky (§ 13 odst. 3), prokuristy (§ 14), osoby pověřené určitou činností (§ 15) nebo zástupce (§ 13 odst. 1).

Absurdnost výkladu daňových orgánů vyniká v případě představy, jak by musela přeprava z rakouského celního skladu až do daňového skladu AGROPODNIK, akciová společnost, Jihlava, Dobronín 315, Polná, proběhnout, aby podle výkladu celních orgánů byl režim podmíněného osvobození od daně zachován. Cisterna přepravující minerální oleje by totiž musela dojet do daňového skladu FAU s.r.o., kde by postačovalo, aby jím i jen projela (§ 59 odst. 10 zákona o spotřebních daních) a ihned pokračovala do daňového skladu AGROPODNIK, akciová společnost, Jihlava, Dobronín 315, Polná. Tím by totiž v okamžiku průjezdu vlastním daňovým skladem FAU s.r.o. došlo k ukončení přeshraniční přepravy (§ 25 zákona o spotřebních daních) a zahájení nové přepravy vnitrostátní (§ 24 zákona o spotřebních daních), aniž by byl režim podmíněného osvobození od daně porušen. Na uvedeném příkladu je zjevné, že výklad zastávaný daňovými orgány je pouhým formalismem, mijejícím se s účelem a smyslem institutu podmíněného osvobození od spotřební daně.

V nyní posuzovaném případě je rozhodné, že přeprava byla ukončena za přítomnosti pracovníků daňového orgánu v daňovém skladu, který byl daňovými orgány řádně povolen jako místo přímého dodání.

Jak již krajský soud uzavřel, ukončení dopravy v místě přímého dodání nepřestavuje bez dalšího automatické uvedení vybraných výrobků do daňového oběhu. Proto krajský soud napadená rozhodnutí – vystavěná na právě opačném závěru – jako nezákonná podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil a věci podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm jsou daňové orgány vázány právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s., když žalobce byl v řízení procesně úspěšný a vzniklo mu tak vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce tvoří:

a) zaplacený soudní poplatek 6.000 Kč

b) náklady právního zastoupení advokátem

α) odměna advokáta za zastupování
v řízení ve výši 5.100 Kč / úkon
při těchto úkonech právní služby:

1) příprava a převzetí věci

§ 7, § 9 odst. 4
písm. d)

2) sepis žaloby

3) účast u jednání

§ 12 odst. 3 15.300 Kč
vyhl. č. 177/1996
Sb.

β) paušální náhrada hotových výdajů
advokáta ve výši 300 Kč / úkon
při úkonech právní pomoci vypočtených
pod písm. α)

§ 13 odst. 3 900 Kč
vyhl. č. 177/1996
Sb.

γ) DPH 21% z částek uvedených
pod písm. α) – β)

§ 57 odst. 2 s.ř.s. 3.402 Kč

Celkem

25.602 Kč

Soud proto uložil žalovanému zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení tuto částku, a to dle § 64 s.ř.s. ve spojení s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších změn a doplnění (dále jen „o.s.ř.“) k rukám advokáta, který žalobce v řízení zastupoval. Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a o.s.ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159, § 160 odst. 1 o.s.ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

Pokud žalobce navrhoval, aby výše odměny advokáta byla určena z hodnoty vyměřené daně a penále, tj. podle § 8 odst. 1 vyhl. č. 177/1996 Sb., krajský soud konstatuje, že ust. § 9 odst. 4 písm. d) cit. vyhl. je ustanovením zvláštním vůči § 8 odst. 1 cit. vyhl. a aplikace § 9 odst. 4 písm. d) cit. vyhl. má proto přednost.

Argumentoval-li přitom žalobce nevyvážeností této úpravy vůči ostatním sporům, nepřísluší podepsanému soudu hodnotit veškeré dopady legislativní úpravy, soudu by se podle čl. 95 odst. 1 Ústavy otevřel prostor pro neaplikaci § 9 odst. 4 písm. d) cit. vyhl. jen v případě rozporu tohoto ustanovení s ústavním pořádkem. Podepsaný soud však dospívá k závěru, že i ust. § 9 odst. 4 písm. d) cit. vyhl. zaručuje náhradu nákladů řízení v nikoli nepřiměřené výši a nepředstavuje základní zásah do majetkových práv žalobce ani porušení práva na spravedlivý proces. Nelze přitom přehlížet ani rozhodovací praxi Ústavního soudu, kdy ani jeden z jeho senátů ust. § 9 cit. vyhl. protiústavním neshledal (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 17.3.2014 sp. zn. I. ÚS 83/14, ze dne 16.6.2015 sp. zn. II. ÚS 2084/14, ze dne 14.3.2017 sp. zn. III. ÚS 493/17 či ze dne 30.5.2017 sp. zn. IV. ÚS 1213/17, všechna dostupná na nalus.usoud.cz). Proto podepsaný soud aplikoval při stanovení odměny advokáta ust. § 9 odst. 4 písm. d) cit. vyhl. i v této věci.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Kasační stížnost, která směřuje jen proti výroku o nákladech řízení, je nepřípustná (§ 104 odst. 2 s.ř.s.).

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

V Ostravě dne 31. července 2017

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu