



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců Mgr. Václava Trajera a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse v právní věci **žalobkyně: DOMES BYLANY, s. r. o.**, IČ: 40231127, se sídlem Malé Březno 74, 434 01, Malé Březno, zastoupené Mgr. Janem Kubicou, advokátem, se sídlem Nad Porubkou 2355, 708 00, Ostrava – Poruba, proti **žalovanému: Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, 140 96, Praha 4, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 30. 1. 2015, č. j. 6082/2015-900000-304.8, č. j. 6088/2015-900000-304.8, č. j. 6094/2015-900000-304.8 a č. j. 6105/2015-900000-304.8,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 1. 2015, č. j. 6082/2015-900000-304.8, jímž bylo zamítnuto její odvolání a byl potvrzen dodatečný platební výměr Celního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 21. 5. 2014, č. j. 56739/2014-620000-32.2, kterým celní úřad podle § 143, § 144 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle § 6 a § 7 části čtyřicáté šesté zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (tato část zmíněného zákona bude v dalším textu označována jako „zákon o dani z pevných paliv“), doměřil žalobkyni daň z pevných paliv za zdaňovací období listopad 2011 ve výši 29.148 Kč. Žalobkyně se zároveň domáhala zrušení rozhodnutí

žalovaného ze dne 30. 1. 2015, č. j. 6088/2015-900000-304.8, jímž bylo zamítnuto její odvolání a byl potvrzen dodatečný platební výměr celního úřadu ze dne 21. 5. 2014, č. j. 56715/2014-620000-32.2, kterým celní úřad doměřil žalobkyni daň z pevných paliv za zdaňovací období říjen 2011 ve výši 33.816 Kč. Žalobkyně se současně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 1. 2015, č. j. 6094/2015-900000-304.8, jímž bylo zamítnuto její odvolání a byl potvrzen dodatečný platební výměr celního úřadu ze dne 21. 5. 2014, č. j. 56677/2014-620000-32.2, kterým celní úřad doměřil žalobkyni daň z pevných paliv za zdaňovací období září 2011 ve výši 5.033 Kč. Žalobkyně se rovněž domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 1. 2015, č. j. 6105/2015-900000-304.8, jímž bylo zamítnuto její odvolání a byl potvrzen dodatečný platební výměr celního úřadu ze dne 21. 5. 2014, č. j. 56789/2014-620000-32.2, kterým celní úřad doměřil žalobkyni daň z pevných paliv za zdaňovací období prosinec 2011 ve výši 14.714 Kč. Žalobkyně v žalobě dále požadovala, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

V žalobě žalobkyně namítala, že byla napadenými rozhodnutími zkrácena na svých právech (zejména na právu činit, co není zákonem zakázáno – čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod a na právu na ukládání daní a poplatků jen na základě zákona – čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod). Nezákonnost napadených rozhodnutí spatřovala žalobkyně v tom, že žalovaný pochybil při aplikaci hmotného práva a chybně interpretoval právní předpis, napadená rozhodnutí jsou v rozporu s vnitrostátními předpisy a žalovaný překročil zákonem stanovené meze správního uvážení. Podle žalobkyně daňová povinnost nevznikla, neboť pevná paliva dodala subjektům SUMENTA Sp. z o. o. (dále jen „SUMENTA“) a Hoblak & Replin Firma Usługowa (dále jen „Hoblak & Replin“) mimo daňové území České republiky. Palivo bylo dodáno do Polska, kde bylo také spotřebováno. Žalobkyně konstatovala, že k přechodu vlastnického práva došlo až v zahraničí, neboť dopravní dispozice umožňovaly zahraničnímu subjektu s palivem disponovat až v Polsku, nikoli na daňovém území České republiky. Tyto skutečnosti žalobkyně podle svého tvrzení prokázala mezinárodními přepravními listy (CMR) potvrzujícími dopravu zboží na území Polska, dopravními dispozicemi udělenými žalobkyní coby odesílatelem, neumožňujícími jakkoli nakládat s pevným palivem na území České republiky, a prohlášením zahraničního subjektu, že palivo bylo spotřebováno na území Polska pro potřeby zahraničního subjektu.

Žalobkyně svůj postup opírala o stanovisko Ministerstva financí uvedené v zápisu z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců konaného dne 17. 9. 2008, č. 246 – Místo dodání u příhraničních dodávek elektřiny, plynu a pevných paliv, ze kterého vyplývá, že dodání energetických produktů zahraničnímu odběrateli ke spotřebě mimo území České republiky není dodáním na území České republiky bez ohledu na podmínky odeslání nebo přepravy tohoto produktu, přičemž pro účely zdanění je podstatné, kam se palivo dodalo a kde došlo ke konečné spotřebě. Podle žalobkyní citovaného stanoviska Ministerstva financí je nutné prokázat, že produkt opustil Českou republiku a nebyl v České republice spotřebován. Tyto podmínky žalobkyně splnila a ve správním řízení prokázala listinnými důkazy. Ostatně i žalovaný potvrdil, že předmětná pevná paliva byla skutečně přepravena do Polska, kde byla také spotřebována. Z důvodu kolize názoru žalovaného s vyjádřením Ministerstva financí bylo v průběhu odvolacího řízení opatřeno stanovisko tohoto ministerstva ze dne 7. 11. 2014, podle kterého za okamžik dodání je od roku 2008 konzistentně považován okamžik, kdy byla ukončena doprava paliva do místa konečné spotřeby. Podle žalobkyně Ministerstvo financí v předmětném stanovisku dále uvedlo, že vznik povinnosti přiznat

a zaplatit daň je vázán na den dodání ke spotřebě v členském státě určení podle čl. 21 odst. 5 směrnice Rady č. 2003/118/ES (myšlena zřejmě směrnice Rady č. 2003/96/ES, pozn. soudu), tato povinnost nevzniká v členském státě propuštění, tedy nelze ani uplatnit vrácení daně na pevná paliva nabytá v prvním členském státě pro účely podnikání. Žalobkyně konstatovala, že záměrem legislativní úpravy daně z pevných paliv bylo zamezení dvojího zdanění v rámci Evropské unie a bylo by v rozporu se základním principem harmonizace evropské legislativy v oblasti zdanění energetických produktů i volného pohybu zboží dopustit dvojí zdanění téhož produktu pouze na základě toho, jak jsou sjednány dodací podmínky. Žalobkyně současně upozornila na to, že příprava a novelizace zákona o dani z pevných paliv spadají do gesce Ministerstva financí, které je zároveň podle § 1 odst. 3 zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o celní správě“), nadřízeným orgánem žalovaného.

Podle žalobkyně nerespektováním opakovaného a konzistentního názoru Ministerstva financí v dané věci, kdy je podřízeným orgánem upřednostněn odlišný právní názor v její neprospěch, došlo k porušení zásady zákonnosti, zásady legitimního očekávání a právní jistoty, jakož i zásady součinnosti správních orgánů a vzájemné spolupráce v zájmu dobré správy. Veřejně prezentovaný názor nadřízeného orgánu vytváří oprávněné očekávání adresátů stanoviska, že pokud budou v souladu se stanoviskem postupovat, neměla by být správnost jejich postupu zpochybněna žalovaným jakožto podřízeným orgánem. Žalobkyně zdůraznila, že vždy postupovala zcela v souladu s platnou právní úpravou ve smyslu předmětného stanoviska. Popsala, že pevná paliva naložila dopravci, dala mu jasné dopravní dispozice, že s palivem je možné nakládat až v zahraničí, současně byl vystaven mezinárodní nákladní list, ve kterém bylo naložení paliva a jeho odeslání do zahraničí potvrzeno. Až poté, kdy zboží opustilo Českou republiku a žalobkyně obdržela ze zahraničí mezinárodní nákladní list s potvrzením o tom, že zboží bylo vyloženo a předáno zahraničnímu odběrateli v zahraničí, žalobkyně tuto dodávku zaznamenala ve své daňové evidenci jako dodání paliva bez daně. V daném okamžiku měla žalobkyně doklad o tom, že pevné palivo přešlo hranici České republiky a bylo předáno zahraničnímu subjektu v zahraničí. Žalobkyně uzavřela, že ačkoli vzal žalovaný způsob vedení obchodního případu za prokázaný, na základě ryze formalistického výkladu doměřil žalobkyni daň z pevných paliv za zdaňovací období září až prosinec 2011, čímž došlo ke dvojímu zdanění téhož produktu.

Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Odkázal na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí a uvedl, že v předmětných řízeních postupoval plně v souladu se svými stanovisky (informacemi pro daňové subjekty) k dané problematice zveřejněnými na internetových stránkách celní správy dne 25. 1. 2008, resp. 14. 2. 2008. Podle těchto stanovisek, pokud dodavatel, který je držitelem povolení k nabytí pevných paliv bez daně, umožní svému zahraničnímu odběrateli (konečnému spotřebiteli), aby s pevnými palivy nakládal jako vlastník na daňovém území České republiky, vznikne tomuto dodavateli dnem dodání pevných paliv na území České republiky povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 5 odst. 1 písm. a) zákona o dani z pevných paliv. Pokud budou pevná paliva dodána konečnému spotřebiteli mimo daňové území České republiky, nevznikne dodavateli povinnost daň přiznat a zaplatit. Žalovaný zdůraznil, že předmětná stanoviska nebyla změněna a jejich znění zůstalo totožné ode dne jejich zveřejnění dodnes. Dodal, že podle § 4 odst. 1 zákona o celní správě žalovaný vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného celním úřadům.

Upozornil na povinnost vyplývající z § 8 odst. 2 daňového řádu dbát na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly neodůvodněné rozdíly. Žalovaný shrnul, že jeho postup v souladu se stanoviskem veřejně dostupným téměř od počátku účinnosti zákona o dani z pevných paliv nebyl v rozporu se zásadou legitimního očekávání.

K námitce žalobkyně, že žalovaný potvrdil, že předmětná pevná paliva byla skutečně přepravena do Polska, kde byla také spotřebována, žalovaný uvedl přesnou citaci příslušné pasáže napadených rozhodnutí a zdůraznil, že se nevyslovil, že k dodání pevných paliv došlo mimo daňové území České republiky, ani že žalobkyně naplnila veškeré zákonné požadavky pro dodání pevného paliva bez daně. Ze zprávy o daňové kontrole podle žalovaného vyplývá, že k předání pevných paliv zahraničnímu odběrateli docházelo ve skladu žalobkyně v Bylanech, kdy dopravu paliv z Bylan si zajišťovali sami zahraniční odběratelé.

Při jednání soudu konaném dne 19. 4. 2017 právní zástupce žalobkyně zdůraznil, že žalobkyně byla s ohledem na právní náhled Ministerstva financí ze září 2008 v legitimním očekávání, že jí nebude doměřena daň z pevných paliv, přičemž pluralita názorů mezi celními orgány a Ministerstvem financí nemůže jít k tíži žalobkyně. Dále podotkl, že se daňové orgány vůbec nezabývaly otázkou, zda zahraniční odběratelé dodané uhlí v Polsku rovněž zdanili. Pro daný případ je přitom tato otázka podstatná, neboť dvojí zdanění je nepřipustné a napadená rozhodnutí by z tohoto pohledu nemohla obstát. Doplnil, že soud by si měl případně objasnit, zda v rozhodném období mělo Polsko výjimku ze zdanění pevných paliv, či nikoli, a zdůraznil, že pokud by Polsko takovou výjimku nemělo, zřejmě by ke dvojímu zdanění došlo. Právní zástupce žalobkyně dále poznamenal, že kdyby žalobkyni skutečně tížila daňová povinnost, tak by tuto povinnost respektovala a daň by odvedla, přičemž v případě dvojího zdanění by následně požadovala vrácení uhrazené daně. V této souvislosti připomněl, že pro daný případ není nastaven žádný mechanismus vrácení uhrazených daní.

Pověřený pracovník žalovaného při tomtéž jednání uvedl, že Polsko mělo do 1. 1. 2012 výjimku ze zdanění pevných paliv. Dodal, že tato skutečnost by měla vyplývat ze správního spisu, popřípadě z odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí nebo z vyjádření žalovaného k žalobě. Pověřený pracovník žalovaného dále podotkl, že bez ohledu na to, zda Polsko mělo v rozhodné době výjimku ze zdanění pevných paliv, či nikoli, byly daňové orgány v situaci, kdy shledal naplnění podmínek ke zdanění pevných paliv podle českých daňových předpisů, povinny žalobkyni její daňovou povinnost doměřit. Uzavřel, že žalobkyně byla v souvislosti se svým obchodováním s pevnými palivy za zdaňovací období září až prosinec 2011 daní z pevných paliv dodaněna legitimně.

Soud při jednání v intencích § 52 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), provedl z vlastní iniciativy dokazování listinou ze spisu zdejšího soudu vedeného pod sp. zn. 15 Af 19/2015, a to čtením vytištěné elektronické zprávy ze dne 13. 9. 2011 odeslané Ing. T. J., vedoucím oddělení 024 Celního úřadu Most, pracovníci žalobkyně M. H.

Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že

soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Z obsahu správního spisu soud zjistil následující podstatné skutečnosti. V období září až prosinec 2011 dodala žalobkyně společnosti SUMENTA celkem v 16 případech uhlí ořech 2 – Most a vystavila faktury splatné vždy hotově v den vystavení. Pouze první z těchto faktur podle svého obsahu zahrnovala také dopravu, nicméně jednotková cena za tunu uhlí se prakticky neodlišovala od jednotkových cen uvedených v ostatních fakturách, které dopravu nezahrnovaly. K těmto fakturám byly vystaveny také mezinárodní nákladní listy označující společnost SUMENTA za příjemce i dopravce a potvrzující, že zboží bylo naloženo v Bylanech, kde je dopravce převzal, a dopraveno do Polska. Podle dopravních dispozic bez uvedení data, podepsaných žalobkyní jako odesílatelem a společností SUMENTA jako dopravcem a odběratelem, byl dopravce povinen dovést zboží do místa určení v Krakově v Polsku, přičemž nebyl oprávněn tyto dopravní dispozice měnit bez souhlasu odesílatele.

Žalobkyně dále dne 6. 10. 2011 uskutečnila obchodní transakci se subjektem Hoblak & Replin, jejímž předmětem byla rovněž dodávka uhlí ořech 2 – Most, a vystavila fakturu splatnou hotově v den vystavení. K této faktuře se váže mezinárodní nákladní list potvrzující převzetí zboží v České republice polským dopravcem EUROMAR Barbara Marczyaniak a jeho následné dodání odběrateli do Polska.

Ve správním spisu je založena zpráva o daňové kontrole ze dne 18. 9. 2013, č. j. 12680-11/2013-620000-52, týkající se daně z pevných paliv za zdaňovací období leden až prosinec 2011. V rámci daňové kontroly bylo zjištěno, že ve zdaňovacích obdobích leden až srpen 2011 se zjištěné daňové povinnosti neodchylují od daňových povinností uvedených v příslušných daňových přiznáních. Ve zdaňovacím období září 2011 se zjištěný základ daně 62.079,88 GJ a daň 527.679 Kč odchylují od základu daně 61.487,74 GJ a daně 522.646 Kč uvedených v daňovém přiznání. Ve zdaňovacím období říjen 2011 se zjištěný základ daně 72.477,68 GJ a daň 616.061 Kč odchylují od základu daně 68.499,3 GJ a daně 582.245 Kč uvedených v daňovém přiznání. Ve zdaňovacím období listopad 2011 se zjištěný základ daně 74.435,7 GJ a daň 632.704 Kč odchylují od základu daně 71.006,51 GJ a daně 603.556 Kč uvedených v daňovém přiznání. Ve zdaňovacím období prosinec 2011 se zjištěný základ daně 51.851,53 GJ a daň 440.738 Kč odchylují od základu daně 50.120,39 GJ a daně 426.024 Kč uvedených v daňovém přiznání. V jednotlivých základech daně obsažených v daňových přiznáních totiž nejsou zahrnuta pevná paliva prodaná uvedeným dvěma odběratelům se sídlem mimo daňové území České republiky a předaná odběratelům na daňovém území, u kterých žalobkyně nepředložila doklady prokazující dodání mimo daňové území.

Z čestného prohlášení společnosti SUMENTA ze dne 29. 10. 2013 vyplynulo, že veškeré palivo dodávané žalobkyní bylo dodáno do Polska a společnost SUMENTA s ním mohla volně disponovat jako vlastník až po jeho dodání do místa určení v sídle společnosti SUMENTA v Krakově. Všechno toto palivo bylo spotřebováno na území Polska.

Na základě zprávy o daňové kontrole vydal celní úřad dne 21. 5. 2014 dodatečné platební výměry za jednotlivá zdaňovací období, jimiž žalobkyni doměřil daň z pevných paliv. Proti těmto dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání.

V průběhu odvolacích řízení byl spis doplněn o zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců konaného dne 17. 9. 2008 – příspěvek č. 246, žádost žalovaného ze dne 12. 9. 2014, adresovanou Ministerstvu financí, o stanovisko k výkladu zákona o dani z pevných paliv, a o odpověď Ministerstva financí ze dne 7. 11. 2014. Přípisem ze dne 22. 12. 2014, č. j. 42673-4/2014-900000-304.8, žalovaný seznámil žalobkyni se zjištěnými skutečnostmi a s hodnocením podkladů pro rozhodnutí. Současně ji přípisem ze dne 22. 12. 2014, č. j. 42673-5/2014-900000-304.8, vyzval, aby se vyjádřila k hodnocení podkladů pro rozhodnutí v rámci odvolacího řízení. Poté žalovaný vydal žalobou napadená rozhodnutí.

Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a po provedeném jednání dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Podle § 3 odst. 1 písm. a) zákona o dani z pevných paliv „*[p]látcem daně je dodavatel, který na daňovém území dodal pevná paliva konečnému spotřebiteli.*“ Podle § 2 odst. 1 písm. a) až c) téhož zákona se přitom daňovým územím rozumí území České republiky, dodavatelem právnická osoba, která nabyvá pevná paliva bez daně za účelem jejich dalšího prodeje, a konečným spotřebitelem fyzická nebo právnická osoba, která není držitelem povolení k nabytí pevných paliv bez daně. Podle § 5 odst. 1 písm. a) zákona o dani z pevných paliv „*[p]ovinnost daň přiznat a zaplatit vzniká dnem dodání pevných paliv konečnému spotřebiteli na daňovém území.*“ Za den dodání se přitom podle § 2 odst. 2 písm. b) téhož zákona považuje první den, kdy může nabyvatel s pevnými palivy nakládat jako vlastník.

Mezi účastníky řízení nebylo sporu o tom, že žalobkyně jakožto dodavatel ve smyslu zákona o dani z pevných paliv dodala hnědé uhlí, které je předmětem daně podle § 4 písm. b) téhož zákona, dvěma zahraničním odběratelům, kteří jsou konečnými spotřebiteli, neboť nedisponují povolením k nabytí pevných paliv bez daně. Sporné nebylo ani to, že zahraniční odběratelé předmětné uhlí převzali na území České republiky v Bylanech a že je při převzetí v hotovosti zaplatili. Předmětem sporu byla toliko právní otázka, zda k dodání uhlí došlo na daňovém území České republiky, či nikoli. Bylo proto třeba posoudit, v jakém okamžiku se zahraniční odběratelé stali vlastníky uhlí, které jim žalobkyně dodala, resp. od kdy s tímto uhlím mohli nakládat jako vlastníci.

V tomto ohledu považuje soud za podstatné, že mezi žalobkyní a jejími zahraničními odběrateli nebyly uzavřeny žádné písemné smlouvy, které by upravovaly okamžik přechodu vlastnického práva. Tento okamžik není zjistitelný ani z nedatovaných dopravních dispozic, podepsaných žalobkyní jako odesílatelem a společností SUMENTA jako dopravcem a odběratelem, neboť dopravní dispozice hovoří pouze o povinnosti dopravce dovést zboží do místa určení v Polsku, aniž by definovaly, kdy přechází vlastnické právo ze žalobkyně na odběratele. Nelze opomíjet ani skutečnost, že v případě obou zahraničních odběratelů žalobkyně nezajišťovala dopravu uhlí z České republiky do Polska, nýbrž tuto dopravu si na své náklady zajistili přímo zahraniční odběratelé. V označení dodávky uhlí ořech 2 – Most

včetně dopravy, které žalobkyně uvedla pouze v první faktuře vystavené společnosti SUMENTA dne 16. 9. 2011, pokládá soud údaj „včetně dopravy“ za administrativní pochybení při vyhotovení faktury, neboť jednotková cena za tunu uhlí odpovídá cenám uvedeným v ostatních fakturách, které již dopravu nezahrnují, a společnost SUMENTA si předmětné uhlí ve všech případech zcela shodně dopravovala sama.

Soud zdůrazňuje, že v českém právním řádu (užití jiného než českého práva nebylo mezi žalobkyní a jejími zahraničními odběrateli sjednáno, resp. žalobkyně to netvrdila) je okamžik přechodu vlastnického práva na základě kupní smlouvy zásadně vázán na předání předmětu koupě a případně též na zaplacení kupní ceny (srov. § 443 odst. 1, 2 a § 445 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, § 601 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů). Obě tyto skutečnosti, tj. předání předmětu koupě i zaplacení kupní ceny, nastaly v projednávané věci ještě před zahájením dopravy, kterou si oba zahraniční odběratelé zajišťovali sami. Není samozřejmě vyloučeno, aby si smluvní strany sjednaly okamžik přechodu vlastnického práva jinak. Existence takového ujednání však v tomto případě nebyla prokázána. Soud proto shledal, že společnost SUMENTA nabyla vlastnické právo k prodávanému uhlí a oprávnění s ním nakládat v okamžiku, kdy toto uhlí po zaplacení celé kupní ceny převzala od žalobkyně za účelem jeho dopravy z Bylan v České republice do Polska, což dokládají příslušné mezinárodní nákladní listy (CMR).

Argumentuje-li žalobkyně dopravními dispozicemi, soud podotýká, že tyto dispozice nemají žádný vliv na to, že se společnost SUMENTA stala vlastníkem uhlí ještě před zahájením dopravy. Žalobkyně by si měla uvědomit, že pokud společnost SUMENTA nabyla vlastnické právo k předmětnému uhlí při jeho převzetí ještě na území České republiky, nebyla žalobkyně oprávněna jakkoli ovlivňovat následný průběh jeho dopravy. Zmíněné dopravní dispozice navíc neobsahují žádné ujednání o tom, co se stane v případě, že společnost SUMENTA svůj závazek v nich uvedený nedodrží. Soud je proto nepovažuje za doklad způsobilý ovlivnit závěr o tom, že společnost SUMENTA byla oprávněna nakládat s předmětným uhlím jako jeho vlastník již od okamžiku jeho převzetí v Bylanech, tj. na území České republiky.

Ani v případě zahraničního odběratele Hoblak & Replin žalobkyně nezajišťovala dopravu uhlí z České republiky do Polska. Dopravu pro tohoto odběratele zajišťoval polský dopravce EUROMAR Barbara Marczyniak. Vzhledem k tomu, že žalobkyně fakturovala odběrateli Hoblak & Replin výhradně uhlí, nikoli dopravu, je podle názoru soudu zřejmé, že následně neměla možnost průběh dopravy jakkoli ovlivnit. Navíc i v tomto případě následovala doprava až po úplném zaplacení kupní ceny a převzetí zboží dopravcem objednaným ze strany zahraničního odběratele, což znamená, že v okamžiku převzetí zboží zcela nepochybně přešlo oprávnění disponovat předmětným uhlím ze žalobkyně na tohoto zahraničního odběratele, který jediný mohl udílet dopravci pokyny týkající se dopravy uhlí, jež před tím v plné výši žalobkyni uhradil.

Z uvedených skutečností proto soud učinil jednoznačný závěr, že k dodání předmětného uhlí došlo na daňovém území České republiky a žalobkyni v den dodání vznikla

povinnost přiznat a zaplatit daň z pevných paliv [srov. § 5 odst. 1 písm. a) zákona o dani z pevných paliv].

K námitce žalobkyně, že svůj postup opírala o stanovisko Ministerstva financí uvedené v zápisu z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců konaného dne 17. 9. 2008, č. 246 – Místo dodání u příhraničních dodávek elektřiny, plynu a pevných paliv, soud zdůrazňuje, že názor Ministerstva financí, že okamžikem dodání je okamžik, kdy je ukončena doprava na místo konečné spotřeby, je v příkrém rozporu s § 2 odst. 2 písm. b) zákona o dani z pevných paliv, v němž je jasně definován den dodání. Zmíněné ustanovení nespojuje den dodání s ukončením dopravy do místa konečné spotřeby, nýbrž s tím, kdy může nabyvatel s pevnými palivy nakládat jako vlastník, což pochopitelně nemusí nastat až v místě konečné spotřeby. S ohledem na tento rozpor se zákonem nemůže stanovisko Ministerstva financí ze dne 17. 9. 2008 zakládat legitimní očekávání a v postupu celních orgánů odlišném od tohoto stanoviska nelze spatřovat zásah do právní jistoty žalobkyně.

Soud dále nepřehlédl, že žalobkyně před prodejem uhlí oběma uvedeným zahraničním odběratelům učinila dotaz na celní úřad, aby si ověřila, zda jí v souvislosti s prodejem uhlí zahraničnímu subjektu vznikne povinnost přiznat a zaplatit daň. Dne 13. 9. 2011 obdržela pracovnice žalobkyně M. H. elektronickou zprávu odeslanou Ing. T. J., vedoucím oddělení 024 Celního úřadu Most, ze které vyplynulo, že pokud bude žalobkyně dodávat zahraničnímu odběrateli jakožto konečnému spotřebiteli pevná paliva na daňovém území České republiky (umožní kupujícímu, aby s nimi nakládal jako vlastník), vznikne žalobkyni povinnost přiznat a zaplatit daň. Budou-li konečnému spotřebiteli pevná paliva dodána na území, které není daňovým územím České republiky, žalobkyni povinnost přiznat a zaplatit daň nevznikne. Rozhodující pro vznik daňové povinnosti je tedy místo dodání pevných paliv. Při případné kontrole je dodavatel povinen prokázat, že k dodání došlo mimo daňové území České republiky. Tyto informace jsou součástí správního spisu vedeného žalovaným ve věci správního deliktu žalobkyně podle § 26 odst. 1 písm. b) zákona o dani z pevných paliv, který byl soudu předložen v řízení vedeném pod sp. zn. 15 Af 19/2015.

Není tedy pochyb o tom, že žalobkyně ještě před uskutečněním obchodních transakcí se zahraničními subjekty SUMENTA a Hoblak & Replin zjišťovala možné daňové dopady těchto obchodů a získala přímo od celního úřadu informace o tom, že rozhodující je místo dodání pevných paliv a že při kontrole bude povinna prokázat, že k dodání došlo mimo území České republiky. Bylo výhradně a jen na žalobkyni, jak s touto informací naloží a zda svůj obchodní vztah se zahraničními dodavateli smluvně upraví tak, aby byla schopna později při případné kontrole prokázat, že k dodání uhlí došlo mimo daňové území České republiky. Žalobkyně však i přesto neuzavřela se svými zahraničními odběrateli písemné smlouvy, ve kterých by jednoznačně sjednala místo dodání tak, aby jí nevznikla povinnost přiznat a zaplatit daň z pevných paliv.

K rozporu mezi názorem Ministerstva financí prezentovaným v zápisu z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců konaného dne 17. 9. 2008, podle kterého je podstatné místo konečné spotřeby, a názorem žalovaného, že rozhodující je místo dodání, soud podotýká, že žalobkyně se měla řídit názorem celních orgánů, o nichž věděla, že budou o jejím případě rozhodovat. Nelze opomíjet ani skutečnost, že názor celních orgánů,

který žalobkyně zjistila z elektronické zprávy ze dne 13. 9. 2011, byl mnohem aktuálnější než názor Ministerstva financí ze dne 17. 9. 2008. Žalobkyně navíc mohla po obdržení elektronické zprávy ze dne 13. 9. 2011, obsahující právní názor celního úřadu, upozornit celní úřad na stanovisko Ministerstva financí a požádat jej o vysvětlení rozporu, což ovšem neučinila. Namísto toho se žalobkyně prostřednictvím dopravních dispozic neúspěšně pokusila přesunout místo dodání z České republiky do Polska, což znamená, že de facto vycházela z názoru celních orgánů, pouze jej nesprávně uchopila a interpretovala. Soud pokládá názor celních orgánů za správný a plně odpovídající znění zákona o dani z pevných paliv. Postup celních orgánů v intencích tohoto zákona pak podle názoru soudu rozhodně nelze hodnotit jako ryze formalistický, ani jako porušení zásady součinnosti správních orgánů a vzájemné spolupráce v zájmu dobré správy. Soud přisvědčuje žalobkyni v tom, že žalovaný je podle § 1 odst. 3 zákona o celní správě podřízen Ministerstvu financí, to ovšem nic nemění na skutečnosti, že správu daně z pevných paliv vykonávají podle § 8 odst. 1 písm. c) zákona o celní správě ve spojení s § 1 odst. 2 zákona o dani z pevných paliv celní úřady a ve druhém stupni v těchto věcech podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o celní správě rozhoduje žalovaný, nikoli Ministerstvo financí, které tak ani není oprávněno do předmětných řízení zasahovat. S ohledem na výše uvedené skutečnosti vyhodnotil soud námitku žalobkyně poukazující na stanovisko Ministerstva financí ze dne 17. 9. 2008 (navíc nesprávné) jako nedůvodnou.

Soud dodává, že pozdější stanovisko Ministerstva financí ze dne 7. 11. 2014 bylo vydáno až poté, kdy žalobkyně uskutečnila obchodní transakce se zahraničními odběrateli (září až prosinec 2011), tudíž při realizaci předmětných transakcí nemohla být tímto stanoviskem nijak ovlivněna. Toto stanovisko je navíc podle názoru soudu vnitřně rozporné, neboť jednak opakuje výše zmíněný názor spojující okamžik dodání s ukončením dopravy do místa konečné spotřeby, který je – jak již bylo vysvětleno – v rozporu s § 2 odst. 2 písm. b) zákona o dani z pevných paliv, a jednak uvádí, že v případě, kdy jsou pevná paliva vydána konečnému spotřebiteli na daňovém území České republiky a tento konečný spotřebitel si je sám dopravuje na území jiného členského státu, musí být paliva zdaněna českou sazbou daně, neboť v takovém případě není dodavatel schopen nést odpovědnost za to, že odběratel pevná paliva na místo určení skutečně dopraví. Naposledy citovanou část stanoviska Ministerstva financí shledal soud zcela správnou a plně v souladu se závěry žalovaného v projednávané věci. K dalším argumentům ministerstva nelze s ohledem na jejich rozpor se zákonem přihlížet, a proto ani nemohou zakládat legitimní očekávání.

Pokud žalobkyně poukazuje na prohlášení zahraničního subjektu SUMENTA, že palivo bylo spotřebováno na území Polska pro potřeby zahraničního subjektu, soud zdůrazňuje, že tato skutečnost nemá žádný vliv na zjištění, že zahraniční subjekt získal možnost nakládat se zakoupeným a plně zaplaceným palivem již na území České republiky, kde toto palivo od žalobkyně převzal. Od okamžiku převzetí paliva zahraničním subjektem žalobkyně zcela ztratila možnost jakkoli ovlivnit další osud předmětného paliva, které tak klidně mohlo být spotřebováno i na území České republiky. Není podstatné, že v daném případě bylo palivo dopraveno do Polska a tam spotřebováno, neboť již samotná možnost, že se v důsledku podobného postupu objeví na území České republiky nezdaněné pevné palivo ve výhradní dispozici konečného spotřebitele, je naprosto jednoznačně v rozporu se smyslem a účelem zákona o dani z pevných paliv spočívajícím v regulaci nakládání s těmito palivy mající za cíl zabránit nakládání s pevnými palivy, z nichž nebyla uhrazena daň.

K námitce dvojího zdanění, které by bylo v rozporu se základním principem harmonizace evropské legislativy v oblasti zdanění energetických produktů i volného pohybu, soud podotýká, že podle čl. 21 odst. 5 směrnice Rady č. 2003/96/ES „... vzniká povinnost přiznat a odvést daň z uhlí, koksu a lignitu v okamžiku dodání společnostmi, které musejí být k tomuto účelu registrovány příslušnými orgány. Tyto orgány mohou producentovi, obchodníkovi, dovozci nebo daňovému zástupci povolit, aby převzal daňové povinnosti registrované společnosti. Daň se ukládá a vybírá podle postupů stanovených každým členským státem.“ Je tedy zřejmé, že i samotná směrnice, z níž česká právní úprava podle důvodové zprávy k zákonu o dani z pevných paliv vychází, váže povinnost přiznat a odvést daň na okamžik dodání těchto paliv, přičemž postup při výběru daně z pevných paliv je ponechán výlučně na vnitrostátní právní úpravě. To znamená, že pokud žalobkyně dodala pevná paliva zahraničnímu subjektu na daňovém území České republiky, vznikla jí povinnost přiznat a zaplatit příslušnou daň. Dodaná pevná paliva tím byla zdaněna, a pokud je následně zahraniční subjekt vyvezl mimo území České republiky, mohl se opakovanému zdanění bránit právě s poukazem na to, že ke zdanění pevných paliv již došlo v České republice, neboť tam je jako konečný spotřebitel nabyt. Vzhledem k tomu, že celní orgány postupovaly jak v souladu s českou právní úpravou, tak v souladu se zmíněnou směrnicí, když požadovaly zaplacení daně v okamžiku dodání pevných paliv konečnému spotřebiteli, nelze podle názoru soudu jejich postup zpochybňovat potenciálním dvojím zdaněním.

Pokud žalobkyně namítala, že se daňové orgány vůbec nezabývaly otázkou, zda zahraniční odběratelé dodané uhlí v Polsku rovněž zdanili, soud konstatuje, že žalobkyně v průběhu daňového řízení netvrdila, že uhlí dodané zahraničním odběratelům bylo zdaněno také v Polsku, proto daňovým orgánům nevznikla povinnost zkoumat, zda tomu tak skutečně bylo, či nikoli. Podle názoru soudu navíc tato skutečnost není pro projednávanou věc vůbec podstatná. Stejně tak nemá žádný význam otázka, zda Polsko mělo, nebo nemělo v rozhodném období výjimku ze zdanění pevných paliv, a skutečnost, že podle žalobkyně není pro daný případ nastaven žádný mechanismus vrácení uhrazených daní. Rozhodující je výlučně a jen to, že v souladu s unijním právem každý členský stát ukládá a vybírá daň z pevných paliv podle vlastních postupů, přičemž žalobkyni podle českých právních předpisů vznikla daňová povinnost, kterou žalobkyně nepřiznala a neuhradila, a proto jí správce daně zcela oprávněně doměřil daň z pevných paliv.

S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že neshledal namítaná porušení základních zásad daňového řízení včetně zásady zákonnosti, když celní orgány postupovaly plně v souladu se zákonem o dani z pevných paliv a žalobkyni nezkrátily na žádném jejím právu. Daň z pevných paliv byla žalobkyni vyměřena na základě zákona, jak vyžaduje čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, aniž byla žalobkyně omezena ve svém právu činit, co není zákonem zakázáno (čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod), neboť zákon o dani z pevných paliv v § 16 odst. 2 výslovně zakazuje na daňovém území dodat pevná paliva bez daně fyzické nebo právnické osobě, která není držitelem povolení k nabytí pevných paliv bez daně. Soud tedy v mezích uplatněných žalobních bodů vyhodnotil žalobu jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

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 nejblíže 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, 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 Ústí nad Labem dne 19. dubna 2017

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D., v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Gabriela Zlatová