



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně obchodní společnosti **IBS Scherer Czech, s. r. o.**, se sídlem v Náchodě, Raisova 1817, zast. JUDr. Milanem Wachtlem, advokátem se sídlem v Hradci Králové, Masarykovo nám. 628/A, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 7, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 9. 2014, čj. 32722-2/2014-900000-304.3, **t a k t o :**

- I. **Žaloba se z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně do rozhodnutí Celního úřadu pro Královéhradecký kraj (dále také jen "celní úřad" nebo „správce daně“) ze dne 17. 4. 2014, čj. 24470-2/2014-550000-32.2, kterým jí byla dodatečně vyměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období únor 2010 ve výši 9.855,- Kč.

V jeho odůvodnění žalovaný shrnul a popsal průběh řízení, které předcházelo vydání dodatečného platebního výměru ve věci. Uvedl, že celní úřad přijal dne 21. 3. 2013 dodatečné daňové přiznání žalobkyně ke spotřební dani z minerálních olejů za předmětné zdaňovací období, a to poté, co ji k tomu sám po vlastním šetření vyzval, když v rámci trestního prověřování (viz čj. 392-11/2013-550000-71) zjistil prodej vybraných výrobků, konkrétně minerálních olejů – čistících kapalin vedených pod obchodními názvy Purgasol, EI-Extra, 100 Plus, RF, TBR (dále také jen „čistící kapaliny“) žalobkyní v rozporu s platným zvláštním povolením na přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od spotřební daně vydaným Celním ředitelstvím Hradec Králové pod čj. 10389/2009-060100-23/P. Následně dne 29. 3. 2013 vyzval celní úřad žalobkyni k odstranění pochybností dle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“),

na které žalobkyně reagovala sdělením ze dne 15. 4. 2013. Protože veškeré pochybnosti odstraněny nebyly, provedl celní úřad dne 28. 5. 2013 u žalobkyně místní šetření (viz protokol čj. 29336-2/2013-550000-32.2). Po prověření předložených dokladů pochybnosti celnímu úřadu přetrvaly a tyto skutečnosti úředním záznamem o výsledku postupu k odstranění pochybností čj. 17963/2014-550000-32.2 žalobkyni sdělil. Jelikož se žalobkyně ve stanovené lhůtě k úřednímu záznamu nevyjádřila, ani nepodala návrh na pokračování v dokazování, vydal celní úřad dodatečný platební výměr.

Za klíčový označil žalovaný rozpor mezi tvrzením žalobkyně a důkazy, které si celní úřad opatřil v rámci místního šetření u ní. Z těchto listin totiž vyplývá, že minimálně ve dvou případech (se dvěma obchodními partnery) nezahrnula obchodní operace do dodatečného daňového přiznání za předmětné zdaňovací období, konkrétně šlo subjekty: J. B., Nástrojstroje, Roudnice nad Labem, a subjekt BOS HK, a. s., Braunova 11/902, Praha 5 - Smíchov. Dle žalovaného jsou oprávněné pochybnosti o tvrzení žalobkyně, že obchody byly sice zprostředkovány jinou osobou, ale že veškerý obchodní styk včetně dodávek a servisu probíhal přímo mezi ní a konečným zákazníkem a že zprostředkovatel pouze umožnil uzavřít smlouvu a sám do tohoto procesu nevstupoval, když na objednávce J. B. je mimo jiné uvedena instrukce pro dodavatele předmětných čistících kapalin, aby tyto byly dodány k odběrateli pouze s dodacím listem bez uvedení cen a aby vlastní fakturace byla nasměrována na objednatele. Instrukce obdobného charakteru je pak uvedena i na objednávce společnosti BOS HK, a. s. Dle žalovaného žalobkyně ani v jednom ze čtyř případů nezahrnutých do dodatečného daňového přiznání (J. B., BOS HK, a. s., R. K., Veslařská 696, Nové město na Moravě, a Mevatec, s. r. o., Chelčického 1228, Roudnice n. L.) věrohodně nedoložila, zda dodané předmětné čistící kapaliny zaplatil konečný zákazník či objednatel. Celní úřad dle žalovaného správně tuto situaci zhodnotil jako přeprodej čistících kapalin, na základě kterého žalobkyni v souladu s § 9 odst. 3 písm. b) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), vznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň z vybraných výrobků.

Žalovaný dále uvedl, že v úředním záznamu, který žalobkyni zaslal, byla podrobně informována o přetrvávajících pochybnostech a poučena o lhůtě pro podání návrhů na pokračování v dokazování. Tohoto svého práva však nevyužila. Celní úřad potom na základě výsledků provedeného dokazování dodatečně vyměřil spotřební daň z předmětných čistících kapalin za předmětné zdaňovací období, neboť pochybnosti o správném a úplném uvedení spotřební daně v dodatečném daňovém přiznání se žalobkyni nepodařilo vyvrátit, ani neposkytla další doklady (důkazy) na podporu svého tvrzení a neunesla tak své důkazní břemeno.

Žalovaný uzavřel, že ani doplnění č. 2 odvolání ze dne 10. 9. 2014 nepřineslo žádné nové důkazy, kterými by žalobkyně podpořila svá tvrzení uvedená v odvolání. K názoru žalobkyně, že by případným odlišným rozhodováním v předmětném případě oproti některým případům z let 2008 - 2009 došlo k narušení zásady stability a předvídatelnosti správních rozhodnutí, uvedl, že tato námitka je nepřipadná, a to vzhledem ke specifčnosti tohoto případu, ale i s přihlédnutím ke skutečnosti, že na předmětné zdaňovací období (na rozdíl od odvolatelem uváděného období let 2008 - 2009) se již vztahovalo jiné, výše uvedené zvláštní povolení, které nahradilo dřívější zvláštní povolení čj. 17288/06-0601-23 ze dne 14. 12. 2006, jehož platnost skončila 30. 11. 2009.

Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala přezkoumání zákonnosti shora uvedeného rozhodnutí, navrhla jeho zrušení, jakož i zrušení jemu předcházejícího rozhodnutí orgánu prvního stupně. Postup žalovaného označila nezákonným pro nesprávné posouzení skutkového stavu a pro nesprávné právní závěry.

Žalobkyně uvedla, že podniká v oblasti bezoplachového čištění strojních dílů a součástek. K tomu dodává speciální mycí stoly, na nichž se v uzavřeném okruhu omývají

čištěné součástky vhodnou čistící, tj. především odmašťující, kapalinou, po kterém není třeba další oplach. Některé čistící kapaliny jsou klasifikovány v položce KN 2710 19 a některé v položce KN 2710 12. Pro položku KN 2710 19 je možno využít daňového osvobození cestou zvláštního povolení ve smyslu § 13 zákona o spotřebních daních.

Žalobkyně konstatovala, že byla držitelkou příslušného zvláštního povolení na přijímání a užívání vybraných výrobků, vydaného dne 4. 8. 2009 pod čj. 10389/2009-060100-23/P. Podmínky zvláštního povolení zahrnovaly i možnost uložení čistících kapalin u jejích zákazníků, když tato místa byla považována za místa uložení ve smyslu § 13 zákona o spotřebních daních. Zvláštní povolení tak žalobkyni umožňovalo obchodovat se svými zákazníky v rámci daňového osvobození způsobem, který je běžný v některých okolních státech a který vychází z použití nikoli pro pohon motorů či výrobu tepla. To odpovídalo jak předmětu podnikání žalobkyně, tak i jejích zákazníků. Šlo přitom o uzavřený systém, kdy žalobkyně zajišťovala svým zákazníkům i odvoz použitých kapalin, přičemž dodávku nových kapalin prováděla současně s potřebnou kontrolou, čištěním a případným seřizením mycího stolu a přípojného zařízení. Žalobkyně vedla i potřebné evidence v souladu s příslušnými ustanoveními zákona o spotřebních daních i s podmínkami zvláštního povolení. V této souvislosti zdůraznila, že kontrola dodržování podmínek zvláštního povolení se prováděla při řadě kontrolních činností příslušného správce daně (zmínila konkrétní místní šetření v roce 2010, 2006 a 2004), a při žádném z těchto šetření nebylo konstatováno, že by podmínky uvedené v povolení nebyly plněny a vedení evidence bylo shledáno v pořádku. Přitom obsah a podmínky zvláštního povolení byly dle žalobkyně v kontrolovaných obdobích shodné s únorem 2010. Stav byl normalizován až vydáním nového zvláštního povolení ze dne 3. 12. 2013, čj. 62925-2/2013-550000-11.

Žalobkyně za podstatu konkrétních pochybností vedoucích k doměřovacímu řízení označila hodnocení čtyř dodávek čistících kapalin jejím zákazníkům, když správce daně posoudil zprostředkovaný obchod jako přeprodej, tj. prodej třetí osobě a nikoliv zákazníkovi žalobkyně. Šlo o obchodní případy č. 6711 (zákazník OK Aircraft Service, s. r. o., obchod zprostředkovaný společností MEVATEC, s. r. o.), č. 6827 (zákazník AGAPA servis, s. r. o., obchod zprostředkovaný firmou J. B.), č. 6902 (zákazník Huhtamaki Česká republika, a. s., obchod zprostředkovaný firmou R. K.), č. 6903 (zákazník MCE, obchod zprostředkovaný firmou BOS HK, a. s.). Žalobkyně uvedla, že dodávka byla směřována k jejím zákazníkům, přičemž ve všech případech jí byla použita kapalina následně vrácena a zákazníci obdrželi čistící kapalinu novou.

Žalobkyně vyslovila nesouhlas s interpretací správce daně, dle kterého je jediný přípustný způsob dodání čistících kapalin přímý obchod se zákazníkem, a požaduje doklady o tom, že zákazník zaplatil za předmět uzavřeného obchodu přímo žalobkyni. Z obchodních a daňových dokladů, přiložených k vyjádření ze dne 15. 4. 2013 (tj. faktura - daňový doklad, dodací list a dohoda o prodloužení užívání nebo doklad o převzetí odpadu) je zřejmé, že ve všech uvedených případech šlo o dodávky, které realizovala žalobkyně přímo svému zákazníkovi, s nímž o celém obchodu jednala. Zajistila dopravu a vybrané výrobky byly dopraveny přímo na místo uložení u jejích zákazníků tak, jak to odpovídalo tehdy platnému zvláštnímu povolení, čj. 10389/2009-060100-23/P. Zprostředkovatel jen a pouze dohodl (zprostředkoval) tento obchod a inkasoval příslušnou provizi. Z okolností obchodů je dle žalobkyně zřejmé, že zprostředkovatel neměl vůli nabýt vybrané výrobky do svého vlastnictví a užívat je a v tomto směru neučinil ani právní ani faktický úkon. Je tak zjevné, že šlo o obchod mezi ní a jejím zákazníkem zprostředkovaný třetí osobou (zprostředkovatelem). Zdůraznila, že podstatou zprostředkování je zařizování záležitosti jiného. Vztah mezi ní a osobou nazývanou „zprostředkovatel“ je závazkem inominačním, postaveným na příkazu a využívá i prvků zprostředkování, tak i komise. Svým zákazníkům vždy dodávala čistící kapaliny sama, i když v některých případech plnil zprostředkovatel určitou pomocnou úlohu.

Žalobkyně vyslovila přesvědčení, že požadavek na doložení peněžního toku při zprostředkovaných obchodech nesměřuje k získání správných a nezbytných podkladů pro stanovení daně. Zvláštní povolení nestanoví způsob předání či nabytí, popř. podmínky a parametry, obchodně závazkového vztahu mezi žalobkyní a jejími zákazníky. Klíčovým pojmem je dle jejího názoru pojem „zákazník“, definovaný ve zvláštním povolení jako obchodní partner žalobkyně, který je veden v požadované evidenci zákazníků. Zvláštní povolení stanoví požadavky na přepravu a účel použití. Žalobkyně tedy vycházela z předpokladu, že její obchody s evidovanými zákazníky jsou v souladu s podmínkami zvláštního povolení. Výše uvedené čtyři subjekty jsou zákazníky i proto, že po dohodnuté době vrátili použitou čisticí kapalinu žalobkyni tak, jak je stanoveno i v podmínkách zvláštního povolení.

Žalobkyně poukázala i na znění zákona, kde je držitel zvláštního povolení označen jako uživatel, který přijímá a užívá vybrané výrobky osvobození od daně, dochází-li k osvobození na základě § 49 zákona o spotřebních daních. Poukázala i na ustanovení § 9 odst. 3 písm. b) a § 3 téhož zákona ve znění do 31. 12. 2012.

Žalobkyně uzavřela, že za podstatu věci považuje interpretaci skutkového stavu a její konzistentnost, nikoliv problematiku dokazování. Zopakovala, že zdanění předmětných vybraných výrobků za období 2010 – 2012 by mělo být konzistentní s předcházejícími roky a posuzovány v souladu s tehdy aktuální interpretací zvláštního povolení vrcholným orgánem celní správy (rozhodnutí čj. 9384-4/2013-900000-304.3 k daňové kontrole za roky 2008 - 2009), nikoliv novým pohledem vycházejícím ze současného názoru správce daně.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby. Uvedl, že se neztotožňuje s bagatelizováním role zprostředkovatele obchodních případů. Zdůraznil, že žalobkyně vzhledem k faktickému přeprodeji vybraných výrobků, kdy byly nabízeny zákazníkům ze strany jiných „třetích“ subjektů, které přijímaly také peněžité plnění, přenechala na určitý časový úsek právní dispozici s předmětným zbožím subjektu, který nebyl držitelem zvláštního povolení. Přestože žalobkyně uváděla, že vybrané výrobky měla neustále „pod kontrolou“, v průběhu řízení před celními orgány nezdokladovala významnou skutečnost – doklady o platbách zákazníků za poskytnutou službu. Nynější její tvrzení, že „požadavek správce daně na doložení peněžního toku při zprostředkovaných obchodech nesměřuje k získání správných a nezbytných podkladů pro stanovení daně“, je přitom ve zjevném rozporu s jejím „příslibem“ předložení předmětných dokladů v odvolání ze dne 15. 5. 2014.

K námitce nekonzistentnosti a nepředvídatelnosti postupu celních orgánů v porovnání s předchozími roky 2008 - 2009, žalovaný uvedl, že případ, ke kterému se vztahuje žalobkyní uváděná písemnost čj. 9384-4/2013-900000-304.3, vykazoval od nyní projednávaného případu odlišnosti. Žalobkyně vyjmenovala případy dřívějších kontrol dodržování podmínek, kdy nebylo celním úřadem konstatováno jejich neplnění, přičemž celní úřad několik let akceptoval stav připuštění místa uskladnění vybraných výrobků i v prostorách zákazníků žalobkyně. I při konstatování benevolentního znění tehdejšího zvláštního povolení však bylo zmíněno, že přeprodeje vybraných výrobků třetím osobám nekorespondují se smyslem a účelem zvláštního povolení, byť zde nebyla přímo zmíněna varianta, kdy třetí osoba (zprostředkovatel) vstupuje do obchodního vztahu mezi žalobkyní a zákazníkem.

Žalovaný dodal, že zvláštní povolení čj. 10389/2009-060100-23/P, které se vztahovalo k předmětnému daňovému období (únor 2010), operuje ohledně účelu použití vybraných výrobků s pojmem „zákazníci – spotřebitelé“ (jejichž aktuální evidenci byla žalobkyně povinna vést). Zprostředkovatelé přijímající objednávky a platby k předmětným vybraným výrobkům jsou tedy subjekty, které z právního hlediska nakládají s komoditou podléhající zvláštnímu povolení, a to mimo režim výše uvedeného zvláštního povolení.

Při jednání soudu konaném dne 19. 11. 2015 setrvaly obě strany sporu na svých skutkových tvrzeních, právních závěrech a procesních návrzích.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), a žalobu důvodnou neshledal.

Z předloženého správního spisu vyplynulo, že celní úřad po provedeném šetření (které, jak uvedl, prováděl v rámci trestního prověřování) vyzval žalobkyni k podání dodatečného daňového přiznání ke spotřební dani z minerálních olejů za zdaňovací období únor 2010. Při tomto šetření dospěl k názoru, že prodej minerálních olejů - čistících kapalin s obchodním názvem Purgasol, El-Extra, 100 Plus, RF, TBR, uskutečňovala žalobkyně v rozporu se zvláštním povolením na přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od spotřební daně vydaným dne 4. 8. 2009 pod čj. 10389/2009-060100-23/P. Žalobkyně podala dne 19. 3. 2013 dodatečné daňové přiznání ke spotřební dani z minerálních olejů za zdaňovací období únor 2010, které celnímu úřadu došlo dne 21. 3. 2013.

Výzvou ze dne ze dne 29. 3. 2013, čj. 16386/2013-550000-32.2, zahájil celní úřad postup k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu. Žalobkyni sdělil své pochybnosti týkající se prodeje čistících kapalin, které nezahrnula do dodatečného daňového přiznání, přestože u nich dle názoru celního úřadu vznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň z minerálních olejů dle § 9 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních. Konkrétně šlo o prodej subjektům: firmě J. B., společnosti BOS HK, a. s., firmě R. K. a společnosti MEVATEC, s. r. o., a celní úřad ji vyzval k opravě daňového přiznání nebo prokázání pravdivosti údajů v něm uvedených. Na výzvu žalobkyně reagovala sdělením ze dne 15. 4. 2013, v němž osvětlila vztahy při uzavírání smluv s jejími zákazníky a úlohu zprostředkovatelů. Dle celního úřadu však nebyly odstraněny veškeré pochybnosti, proto dne 28. 5. 2013 provedl u žalobkyně místní šetření ve smyslu § 80 daňového řádu se zaměřením na doplnění přetrvávajících pochybností podaného dodatečného přiznání (viz protokol čj. 29336-2/2013-550000-32.2). Při něm žalobkyně popsala způsob oběhu předmětných čistících kapalin a doložila další doklady vztahující se k prodejům nezahrnutým v dodatečném daňovém přiznání. Celnímu úřadu pochybnosti i nadále přetrvávaly, což žalobkyni ve smyslu ustanovení § 90 odst. 2 daňového řádu sdělil úředním záznamem o výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 19. 3. 2014, čj. 17963/2014-550000-32.2.

Následně dne 17. 4. 2014 vydal celní úřad dodatečný platební výměr čj. 24470-2/2014-550000-32.2, kterým žalobkyni dodatečně vyměřil spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období únor 2010 ve výši 9.855,- Kč. Odvolání proti tomuto platebnímu výměru pak žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím zamítl.

Žalobkyně byla držitelkou příslušného zvláštního povolení na přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně ve smyslu ustanovení § 13 zákona o spotřebních daních, v rozhodnou dobu šlo o povolení vydané dne 4. 8. 2009 pod čj. 10389/2009-060100-23/P. V něm byl uveden popis míst uskladnění a místa vydání vybraných výrobků, uvedeny názvy (obchodní označení) vybraných výrobků, specifikován účel použití a předpokládané množství roční spotřeby vybraných výrobků a stanoveny i další podmínky ve smyslu ustanovení § 13 odst. 10 zákona o spotřebních daních (povinnost vedení řádné evidence vybraných výrobků, evidence všech zákazníků – spotřebitelů, otázka použitých minerálních olejů, tj. vzniklých odpadních olejů).

Podstatou sporu mezi účastníky je v zásadě hodnocení způsobu prodeje předmětných vybraných výrobků žalobkyní (čistících kapalin pro práci na bezoplachových mycích stolech) z pohledu dodržení podmínek pro daňové osvobození v návaznosti na vydání zvláštního povolení ve smyslu § 13 zákona o spotřebních daních, a to ve čtyřech

konkrétních obchodních případech. Celní orgány tyto případy označily jako „přeprdej“ čistících kapalin, na základě čehož žalobkyni vznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň z vybraných výrobků v souladu s ustanovením § 9 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních. Žalobkyně s tímto závěrem nesouhlasila a argumentovala tím, že šlo o přímý obchod mezi ní a jejím zákazníkem (tj. konečným spotřebitelem) zprostředkovaný třetí osobou (zprostředkovatelem), která tento obchod pouze zprostředkovala a inkasovala příslušnou provizi.

Ustanovení § 3 zákona o spotřebních daních vymezuje základní pojmy, mimo jiné stanoví ve svém písm. i), že pro účely tohoto zákona se rozumí uživatelem vybraných výrobků osvobozených od daně (dále jen "uživatel") právnická nebo fyzická osoba, která přijímá a užívá, případně podle § 53 prodává dalšímu uživateli, vybrané výrobky osvobozené od daně. Pro přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně musí daná osoba získat zvláštní povolení. To upravuje ustanovení § 13 cit. zákona nazvané jako Zvláštní povolení na přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně. V jeho odstavci prvním je stanoveno, že s výjimkou případů podle § 11 odst. 3, § 32, § 53 odst. 4 až 9, § 73 odst. 2, § 87 a § 98 lze vybrané výrobky přijímat a užívat pouze na základě zvláštního povolení na přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně. O vydání zvláštního povolení rozhoduje celní ředitelství na návrh podaný prostřednictvím celního úřadu.

Ve smyslu ustanovení § 49 odst. 1 zákona o spotřebních daních jsou od daně osvobozeny minerální oleje uvedené v § 45 odst. 1, 2 a 6 zákona o spotřebních daních používané pro jiné účely, než je pohon motorů nebo výroba tepla. V ustanovení § 53 jsou pak stanoveny další podmínky pro přijímání a užívání minerálních olejů osvobozených od daně. Dle jeho odstavce prvního lze minerální oleje osvobozené od daně na základě zvláštního povolení (§ 13) také prodávat uživatelům, kterým bylo také vydáno zvláštní povolení, a uživatelům, kteří pro přijímání a užívání minerálních olejů osvobozených od daně zvláštní povolení mít nemusí (odstavce 4 až 9).

Ustanovení § 9 zákona o spotřebních daních definuje skutečnosti (okamžiky), které zakládají povinnost daň přiznat a zaplatit. Dle jeho odstavce třetího písm. b) vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit také u vybraných výrobků osvobozených od daně okamžikem jejich použití pro jiné účely, než na které se osvobození od daně vztahuje.

Ze shora uvedeného je zřejmé, že osvobození minerálních olejů od daně je přímé daňové zvýhodnění. Daňový subjekt nabývá minerální oleje nezatížené spotřební daní na základě deklarovaného účelu použití a při splnění podmínek stanovených zákonem. Osvobození souvisí se zajištěním cíle, jež vyplývá ze směrnice Rady (EU) 2003/96/ES, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, a to, že se (dle článku 2) nevztahuje na energetické produkty (minerální oleje), které jsou používány pro jiné účely než jako pohonná hmota nebo palivo (tj. pro pohon motorů nebo výrobu tepla). Povinnost přiznat daň pak u vybraných výrobků osvobozených od daně propuštěných do volného daňového oběhu vzniká mimo jiné i v okamžiku, kdy jsou použity pro účely, na které se osvobození od daně nevztahuje.

Krajský soud se po posouzení sporných obchodních případů přiklonil k závěru celních orgánů, že žalobkyně neprokázala přímý prodej vybraných výrobků (čistících kapalin) zákazníkům – spotřebitelům, u kterých by jinak šlo o použití pro účel, na který se vztahuje osvobození, a jejichž aktuální evidenci byla povinna dle zvláštního povolení vést (a také vedla, o čemž nebylo sporu). Z předložených obchodních a daňových dokladů (objednávek, potvrzení objednávek, dodacích listů a faktur) totiž žádná skutečnost svědčící o takovém přímém prodeji vůbec neplyne. Z těchto dokladů naopak celnímu úřadu vyvstaly zcela oprávněné pochybnosti o přímém prodeji. Na objednávkách (viz objednávky č. VO201000092, č. OVp-127/2010, č. 10200108 a č. 17022010) jsou společnost Mevatec,

s. r. o., firma J. B., firma R. K. a společnost BOS HK, a. s., které žalobkyně označuje jako pouhé zprostředkovatele obchodu, uvedení jako objednatelé (resp. odběratelé) výrobků, na objednávkách č. OVp-127/2010 a č. 10200108 jsou dokonce napsány instrukce, že zboží má být dodáno na tam uvedenou adresu (jde o adresu žalobkyní evidovaného zákazníka - konečného spotřebitele) pouze s dodacím listem a že faktura má být zaslána objedávající osobě. Objednávky žalobkyně potvrzovala rovněž těmto objedávajícím osobám a na dodacích listech je opět uvedeno jméno objednatele a místo dodání na adrese zákazníka žalobkyně. Faktury jsou vydány na jméno objednatelů s tím, že je na nich rovněž uvedena adresa zákazníka žalobkyně, a to pouze jako „adresa dodání“ (výslovně označeno jako „Lieferanschrift“). Pokud šlo o otázku placení, žalobkyně uváděla (viz např. odvolání ze dne 4. 6. 2014, protokol o jednání u soudu), že peníze za prodej platili zákazníci zprostředkovatelům (tedy objednatelům), kteří si z této ceny odečetli provizi a zbývající částku zaplatili žalobkyni.

Argumentace žalobkyně, že prováděla dopravu těchto výrobků a že je dopravovala přímo na místo uložení u zákazníků – spotřebitelů v souladu s jednou z podmínek tehdy platného zvláštního povolení čj. 10389/2009-060100-23/P k potvrzení přímého prodeje těmto zákazníkům – spotřebitelům postačit nemůže. Tato skutečnost týkající se dopravy ostatně vyplývá i ze shora jmenovaných listin, avšak nijak nedokumentuje spornou otázku samotného prodeje, tj. kterému subjektu žalobkyně předmětné minerální oleje prodala.

Krajský soud považuje v dané věci prokázání prodeje předmětných vybraných výrobků zákazníkům – spotřebitelům vedeným žalobkyní v aktualizované evidenci (tedy vyloučení prodeje jiné osobě, která je teprve následně prodala těmto zákazníkům) za významné pro posouzení naplnění podmínek vyplývajících pro uživatele vybraných výrobků osvobozených od daně ze smyslu a zachování účelu osvobození předmětných minerálních olejů od daně dle zákona o spotřebních daních a vydaného zvláštního povolení čj. 10389/2009-060100-23/P. Zdokladování plateb za prodej, příp. za služby, poskytované žalobkyní jí evidovaným zákazníkům, tedy mohlo být jedním z důkazů pro hodnocení uvedené skutečnosti. Žalobkyně však pouze tvrdila, že šlo o přímý prodej těmto zákazníkům a nikoliv třetím osobám, kdy tyto třetí osoby měly mít pouze úlohu zprostředkovatele. Žádné důkazy o tom ale nepředložila, nepředložila ani žádné listiny týkající se tvrzeného zprostředkování, tj. smlouvy nebo listiny, ze kterých by vyplývaly jakékoliv detailnější informace o obsahu zprostředkovatelské činnosti. Jestliže byla zprostředkovatelská činnost dohodnuta ústně, jak tvrdila, dostala se tak sama při prokazování zprostředkovatelské činnosti ve vztahu ke sporným prodejům minerálních olejů do důkazní nouze.

Lze tak souhlasit s názorem žalovaného, že subjekty žalobkyní označené jako zprostředkovatelé, kteří ve vztahu k předmětným vybraným výrobkům vystavovali objednávky a inkasovali platby od konečných spotřebitelů, tak byly subjekty, které po určitou dobu nakládaly s vybranými výrobky podléhajícími zvláštnímu povolení, a to mimo režim tohoto zvláštního povolení, které stanovilo podmínky sledující mimo jiné striktní zabezpečení vybraných výrobků proti zneužití před jejich neoprávněným použitím. To, že nakonec pro stanovený účel zřejmě použity byly, jak připomíná žalobkyně, ji nemůže zprostit povinnosti všechny stanovené podmínky dodržovat.

Krajský soud tedy uzavírá, že důvodné pochybnosti o správném a úplném odvedení spotřební daně, tj. dodržení všech podmínek stanovených pro daňové osvobození předmětných minerálních olejů, se žalobkyní ve vztahu ke čtyřem sporným obchodům vyvrátit nepodařilo, přičemž na podporu svých tvrzení další důkazy neposkytla ani nenavrhla. Své důkazní břemeno tak neunesla a celním orgánům nezbylo, než z těchto obchodů ve smyslu ustanovení § 9 odst. 3 písm. b) spotřební daň doměřit.

Pokud jde o žalobní námitku, že by zdanění vybraných výrobků za nyní posuzované zdaňovací období únor 2010 mělo být konzistentní s předcházejícími roky a posuzováno

v souladu s tehdejší interpretací zvláštního povolení celními orgány (žalobkyně v této souvislosti odkázala „na rozhodnutí čj. 9384-4/2013-900000-304.3 k daňové kontrole 2008 – 2009“), ani tuto námitku krajský soud neshledal důvodnou.

Zmíněnou písemností byla Generálním ředitelstvím cel vrácena Celnímu úřadu pro Královéhradecký kraj jako orgánu prvního stupně k rozhodnutí odvolání žalobkyně podaná proti rozhodnutím tehdejšího Celního úřadu Náchod, která vycházela ze zjištění učiněných při daňové kontrole spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období let 2008 až 2009. V této písemnosti byl prvostupňový orgán instruován v tom smyslu, že výklad dotčené právní úpravy vede k závěru, že každý, kdo přijímá a užívá minerální oleje osvobozené od daně, musí být držitelem zvláštního povolení dle § 13 zákona o spotřebních daních. Dovodil, že zvláštní povolení vydané v rozhodné době tak nemělo být vůbec vydáno. Správně však vzal v úvahu, že vydáno bylo a konstatoval, že je potřeba zabývat se tím, zda podmínky stanovené tímto zvláštním povolením byly dodrženy, popř. do jaké míry. Dále zmínil, že daňovou kontrolou provedenou celním úřadem sice nebyly zjištěny nesrovnalosti ve vztahu ke zvláštnímu povolení, avšak zdůraznil, že celní úřad tím několik let akceptoval daný stav, aniž by se otázkou, zda jsou předmětné minerální oleje dále prodávány či jinak dodávány osobám, které nejsou držiteli zvláštního povolení dle § 13 zákona o spotřebních daních, vůbec zabýval. Takové dodávky tehdy platné zvláštní povolení umožňovalo, proto za situace, kdy celní úřad při místních šetřeních před daňovou kontrolou v zásadě přisvědčil tomuto postupu žalobkyně, je dle Generálního ředitelství cel na místě aplikovat liberační postup, tj. spotřební daň žalobkyni z důvodu prodeje minerálních olejů osobám, které držiteli zvláštního povolení nebyly, nedoměřovat. Současně je však v téže písemnosti uvedeno, že „ke zmaření smyslu a účelu povolení, tj. odnětí těchto vybraných výrobků účelu, pro který byly do té doby od daně osvobozeny, došlo až v případech, kdy tito odběratelé předmětné čisticí prostředky dále přeprodali třetím osobám.

Z uvedeného je zřejmé, že celní orgány si byly nejpозději v roce 2013 vědomy chyby celního úřadu při vydání zvláštního povolení žalobkyni dle § 13 zákona o spotřebních daních, ale tato chyba jí k tíži přičítána nebyla. Její konkrétní obchody však byly posuzovány i z hlediska smyslu a účelu vydaného zvláštního povolení, přičemž byl učiněn závěr, že tzv. „pře prodej“ vybraných výrobků třetím osobám smyslu a účelu povolení nekorespondují.

Krajský soud má za to, že v daném případě nelze hovořit o ustálené správní praxi zakládající legitimní očekávání, kterou by byl správní orgán vázán, a její následné nepřípustné změně, jestliže jeden celní úřad vydal nesprávně zvláštní povolení dle ustanovení § 13 zákona o spotřebních daních a při místních šetřeních plnění jeho podmínek, resp. následné daňové kontrole, nevěnoval náležitou pozornost všem skutečnostem, které být kontrolovány měly, byť se tak částečně stalo i z důvodu jeho nesprávného výkladu příslušných ustanovení zákona o spotřebních daních. Správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů a takovou praxí je správní orgán vázán. Za ustálenou správní praxi zakládající legitimní očekávání však nelze považovat postup v jednom nebo několika jednotlivých případech, navíc vybočující ze zákonem stanovených mezí.

S ohledem na shora uvedené krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný náhradu nákladů nenárokoval a z obsahu správního spisu nevyplývá, že by mu v průběhu řízení před krajským soudem nějaké náklady vznikly.

P o u č e n í :

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům (§ 54 odst. 5 s. ř. s.).

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, který o ní také rozhoduje.

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 Hradci Králové dne 27. listopadu 2015

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu