



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a Mgr. Jiřího Gottwalda v právní věci žalobce **TITANUM a.s.**, se sídlem Špálova 413/2, Ostrava-Přívoz, zastoupeného JUDr. Filipem Chytrým, advokátem advokátní kanceláře CHYTRÝ & VALTROVÁ, v.o.s., se sídlem Rubešova 83/10, Praha 2, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem Brno, Masarykova 31, o přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 8.2.2011 č.j. 7033/10-1301-804785, č.j. 7109/10-1301-804785, č.j. 7110/10-1301-804785, č.j. 7111/10-1301-804785, č.j. 7112/10-1301-804785, č.j. 7113/10-1301-804785, ze dne 28.2.2011 č.j. 9092/10-1301-804785 a č.j. 9098/10-1301-804785 a ze dne 21.11.2011 č.j. 5613/11-1301-804785, ve věcech daně z přidané hodnoty,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

Včas podanými žalobami, vedenými původně pod sp. zn. 22 Af 42/2011, 22 Af 54/2011 a 22 Af 6/2012, se žalobce domáhal přezkoumání výše uvedených rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (jehož působnost přešla s účinností od 1.1.2013 na Odvolací finanční ředitelství – dále jen žalovaný), jimiž bylo rozhodnuto o odvoláních žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu Ostrava I (dále jen správce daně) ve věcech dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty za měsíční zdaňovací období od dubna 2009 do června

2010 na základě výsledků daňové kontroly. Podle správce daně žalobce nakupoval pohonné hmoty v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně od provozovatele daňového skladu Čepro a.s. a tyto pohonné hmoty při uvedení do volného daňového oběhu prodával společnosti BALNEO-RELAX s.r.o. (dále jen kupující), aniž by do základu daně zahrnul spotřební daň. Podle správce daně žalobce dodával zboží kupujícímu již v režimu volného daňového oběhu, kdežto podle žalobce to bylo v režimu podmíněného osvobození od daně.

Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloby nejsou důvodné.

Žalobce namítl v žalobách, že mu nebyl dán dostatečný prostor pro vyjádření ke zprávě o daňové kontrole a že mu správce daně odepřel právo na spravedlivý proces, když posoudil stížnost žalobce z 2.8.2010 jako doplnění odvolání proti dodatečným platebním výměrům.

Žalovaný k tomu ve vyjádřeních odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí, s tím, že žalobce nebyl zkrácen na svých právech.

Z obsahu správních spisů soud zjistil, že v závěru daňové kontroly proběhlo nejprve ústní jednání dne 23.6.2010 (5 stran protokolu), načež se žalobce vyjádřil písemně 28.6.2010 na 7 stranách textu. Poté – podle protokolu ze dne 30.6.2010 – byla při ústním jednání čtena zpráva o kontrole a proběhlo další vyjasňování (6 stran), načež žalobce na otázku, zda se chce vyjádřit, uvedl: „v tuto chvíli se nechci vyjádřit“ a protokol podepsal.

Podle názoru soudu postupoval správce daně zcela v souladu s tehdy platným procesním předpisem, tj. zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP), zejména s § 12 odst. 4 písm. f) a odst. 8 ZSDP. Žalobce měl dostatečný prostor pro vyjádření a správce daně nebyl povinen dále vyčkávat, zda snad žalobce někdy v budoucnu projeví zájem ještě se vyjádřit ke zprávě o daňové kontrole. Z žalob navíc nevyplývá, jak konkrétně měla být tímto postupem porušena žalobcova práva.

Ke stížnosti soud zjistil z obsahu správních spisů, že ji žalobce označil § 175 správního řádu, obsahuje popis toho, jak byla projednávána zpráva o kontrole, že žalobce požádal 2.7.2010 o stanovení termínu k vyjádření, ale správce daně mu nevyhověl a vydal platební výměry. Žalobce považuje průběh daňové kontroly za nezákonný.

Ust. § 175 zákona č. 500/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen správní řád) je ustanovením obecným, „zbytkovým“ (srov. § 175 odst. 1 správního řádu – „neposkytuje-li tento zákon jiný prostředek ochrany“), přičemž ZSDP má své vlastní nástroje ochrany účastníka řízení a použití správního řádu umožňuje jen výjimečně (srov. § 99 ZSDP). Soud se ztotožňuje se správními orgány, které vyhodnotily podání žalobce z 2.8.2010 jako doplnění odvolání (viz str. 9 napadených rozhodnutí). Z žalob navíc opět není zřejmé, jak konkrétně byla tímto postupem údajně pošlapána práva žalobce.

Další žalobní námitky směřovaly do věci samé. Žalobce uvedl, že nakupoval pohonné hmoty od Čepro a.s., pohonné hmoty byly v areálu daňového skladu, odtamtud si je odvážely autocisterny kupujícího, žalobce byl jen zprostředkovatelem. Podle žalobce bylo zboží dodáno kupujícímu v daňovém skladu, tudíž bylo dodáno v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně.

Žalovaný ve vyjádřeních odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí a zopakoval rozhodující argumentaci, tedy, že k uvedení zboží do volného daňového oběhu docházelo načerpáním zboží do autocisteren kupujícího, když výdejní lávky pro autocisterny se sice nacházely uvnitř daňového skladu, ale podle slovního i grafického popisu v povolení k provozování tohoto daňového skladu byly označeny jako „mimo rámec daňového skladu“.

Právní rámec této problematiky je následující: aby základ daně z přidané hodnoty nezahrnoval spotřební daň, muselo by být zboží dodáno kupujícímu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně (srov. § 36 odst. 3 písm. b), § 41 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., v příslušném znění – dále jen ZDPH). Vybraný výrobek je v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, pokud je umístěn v daňovém skladu (§ 19 odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., v příslušném znění – dále jen ZSD). Daňovým skladem je v souladu s § 3 písm. f), resp. písm. g) ZSD prostorově ohraničené místo na daňovém území České republiky, ve kterém provozovatel daňového skladu za podmínek stanovených tímto zákonem vybrané výrobky vyrábí, zpracovává, skladuje, přijímá nebo odesílá, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 59, 78, 89 a 99), přičemž hranice takového místa nesmějí být přerušeny s výjimkou případu, kdy tímto místem prochází veřejná komunikace; celní ředitelství může stanovit, že určité objekty a plochy tohoto místa nejsou jeho součástí.

Jak soud zjistil z obsahu správních spisů a jak je také nesporné mezi stranami, obchody s pohonnými hmotami probíhaly fakticky tak, jak uvedl žalobce v žalobách. Otázkou je právní hodnocení těchto skutečností z hlediska ZDPH a ZSD.

Žalobce ke svému názoru, že dodával zboží kupujícímu v daňovém skladu a tudíž v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, polemizoval se závěry žalovaného uvedenými v odůvodnění napadených rozhodnutí.

Především tvrdil, že označení míst vstupu a výstupu pohonných hmot do areálu mimo rámec daňového skladu je neurčité a nejednoznačné, v rozporu s ostatními částmi povolení, s faktickým označením hranice daňového skladu. Z daňového skladu nejsou vyjmuty komunikace, po kterých se cisterny pohybují. Zelený kroužek (tj. mimo rámec daňového skladu) není okolo všech míst vstupu. Za místa vstupu a výstupu jsou označena měřicí zařízení a silniční váhy, avšak samotné plochy, na nichž stojí autocisterny při výdeji a komunikace, po nichž se autocisterny pohybují, nejsou vyjmuty z areálu daňového skladu.

K tomu soud především uvádí, že žalobce měl uzavřenu smlouvu s provozovatelem daňového skladu, na základě níž byl oprávněn nakupovat pohonné hmoty – bylo tedy na žalobci jako na rovnocenném obchodním partnerovi, aby si zjistil konkrétní podmínky obchodování a pokud měl nejasnosti (např. co do uspořádání daňového skladu), aby je řešil s Čeprem, a.s. Pokud jde o samotná označování jednotlivých částí daňového skladu, soud (v souladu s žalovaným – viz např. str. 19 rozhodnutí č.j. 7033/10-1301-804785) neshledal v příslušném povolení k provozování daňového skladu nejasnosti, o nichž hovoří žalobce. Podle názoru soudu je pro věc irelevantní, že z daňového skladu nejsou vyjmuty komunikace, po nichž se cisterny pohybují, případně na nichž stojí při výdeji. Rozhodujícím místem vstupu a výstupu pohonných hmot jsou v případě automobilových cisteren výdejní lávky opatřené certifikovanými měřidly.

Žalobce dále namítl (v žalobě vedené původně pod sp. zn. 22 Af 6/2012), že pokud by se vybrané výrobky nacházely v režimu podmíněného osvobození pouze po měřicí zařízení a váhy, bylo by nesmyslné, aby byly z daňového skladu vyňaty další plochy (parkovací plocha atd.).

Tuto námitku považuje soud za nerozhodnou z daňového hlediska, tj. z hlediska okamžiku přechodu zboží do režimu volného oběhu.

Další část polemiky směřovala k automobilovým cisternám. Žalobce tvrdil, že údajně podle žalovaného zboží překračuje hranice daňového skladu dvakrát, a to na výdejní lávce a na vrátnici a rozhodnutí jsou proto zmatečná. Nesouhlasil také s názorem žalovaného, že k tomu, aby byla cisterna součástí daňového skladu, muselo by se jednat o cisternu provozovatele daňového skladu.

Jak vyplývá z odůvodnění napadených rozhodnutí, žalovaný vymezil okamžik, kdy se zboží dostává z režimu podmíněného osvobození do volného oběhu, zcela jednoznačně, a to již načerpáním zboží do autocisteren kupujícího na výdejních lávkách. Odůvodnění tak nelze považovat za zmatečné.

Podle § 59 odst. 8 ZSD, pokud jsou minerální oleje umístěny v automobilové cisterně, železniční cisterně ... nebo v kontejneru ..., které se nacházejí na území daňového skladu podle § 3 písm. f), považují se tato dopravní zařízení za součást daňového skladu. To platí i v případě, kdy tato dopravní zařízení z technických důvodů dočasně daňový sklad se svolením celního úřadu místně příslušného pro daňový sklad opustí. V takovém případě se množství minerálních olejů, které se do daňového skladu vrátí, nesmí lišit od množství minerálních olejů, které daňový sklad opustilo.

Výkladem citovaného ustanovení soud dospěl ke shodnému názoru s žalovaným, totiž, že automobilová cisterna, zmiňovaná výše, může být součástí daňového skladu pouze za podmínky, že se jedná o cisternu provozovatele daňového skladu a nikoli jiné osoby. U takového dopravního zařízení se předpokládá, že je v daňovém skladu „doma“ (srov. „dočasně opustí“ daňový sklad), daňový sklad opouští z výslovně vymezeného (technického) důvodu (na rozdíl od cisterny, která do skladu přijela proto, aby z něj odvezla zakoupené pohonné hmoty) a potřebuje k opuštění skladu svolení celního úřadu místně příslušného pro daňový sklad. Také poslední věta citovaného ustanovení nespovídá ve prospěch žalobcovy verze, neboť by popírala smysl nákupu pohonných hmot v daňovém skladu.

Podle žalobce se žalovaný vůbec nevyjádřil k žalobcově námitce, že v daňovém skladu nesmí být umístěny výrobky uvedené do volného oběhu.

Ani tuto žalobní námitku nepovažuje soud za důvodnou. Žalovaný se touto námitkou zabýval v odůvodnění napadených rozhodnutí (srov. např. str. 17 – 21 rozhodnutí č.j. 7033/10-1301-804785), kdy je z celkové argumentace žalovaného seznatelné, že zboží se podle žalovaného nacházelo v daňovém skladu (prostorově ohraničeném místě), avšak již po načerpání do cisterny kupujícího, která – jak bylo již řečeno výše – není součástí daňového skladu, tj. zboží již bylo v režimu volného oběhu.

Podle žalobce jeho názor podporuje i text povolení k provozování daňového skladu (evidování všech dopravních prostředků při vstupu do daňového skladu provozovatelem daňového skladu) a dodatek č. 3 k rámcové kupní smlouvě uzavřené mezi žalobcem a Čeprem, a.s. (kontrola pohybu řidičů v areálu skladu). Žalobce dále namítl (v žalobě vedené původně pod sp. zn. 22 Af 6/2012), že po načerpání do cisteren bylo zboží ještě kontrolováno na „velíně“ a na hranicích daňového skladu. Nabyvatel mohl se zbožím nakládat až v okamžiku opuštění daňového skladu.

S tímto názorem se soud neztotožňuje. Žalobce směšuje dvě věci – povinnost provozovatele daňového skladu evidovat pohyb veškerých dopravních prostředků do/v/z daňového skladu na straně jedné a – s tímto neztotožnitelný – okamžik uvedení výrobků do volného daňového oběhu.

Žalobce dále namítal, že v průběhu správního řízení navrhoval svědky (řidiče cisteren) k prokázání svého tvrzení, že výdejní lávky nebyly ve skutečnosti označeny tak, jak měly být podle povolení k provozování skladu. Žalovaný to však odmítl jako neúčelné.

Z obsahu správních spisů soud ověřil, že žalobce skutečně navrhoval tyto svědky a jejich svědecké výpovědi nebyly provedeny. Žalovaný zdůvodnil tento postup tím, že i kdyby svědci potvrdili, že lávky nebyly označeny tak, jak měly být označeny podle povolení, nezměnilo by to nic na místě a okamžiku přechodu zboží do režimu volného daňového oběhu.

Soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného. I kdyby výpovědi svědků prokázaly, že prostory daňového skladu nebyly označeny v souladu s povolením, svědčilo by to pouze o porušení povinností provozovatele daňového skladu, avšak nemělo by to žádný vliv na okamžik faktického uvedení zboží do režimu volného daňového oběhu.

Pokud jde o okamžik dodání zboží kupujícímu, žalobce tvrdil, že k tomu došlo v daňovém skladu a tudíž v režimu podmíněného osvobození od daně. Vytýkal žalovanému, že ten odvozoval okamžik dodání ze smlouvy o poskytnutí služeb, avšak ta se vůbec nevztahovala na danou věc – žalobce nenaskladňoval žádné své zboží, jen nakupoval od Čepa a.s. a prodával jej kupujícímu.

Je pravdou, že žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí argumentuje také smlouvou o poskytování služeb, uzavřenou mezi Čepem a.s. a žalobcem. Ta však nekoresponduje s faktickým průběhem obchodování, jak zjistil soud z obsahu správních spisů a jak také popisoval žalobce v žalobách. Soud má však za to, že žalovaný přesto dospěl ke správným závěrům a vyhodnotil faktické jednání žalobce v souladu s právními předpisy.

Shrňme si rozhodující skutečnosti. Žalobce nebyl provozovatelem daňového skladu [pro úplnost – nebyl ani oprávněným příjemcem ve smyslu § 3 písm. i) ZSD]. Zboží bylo nejprve dodáno žalobci provozovatelem daňového skladu a poté žalobce dodal zboží kupujícímu – zboží bylo stočeno do autocisteren kupujícího na výdejních lávkách daňového skladu (tj. v místě, které není součástí daňového skladu). Kupující přitom neměl uzavřenou

smlouvu s provozovatelem daňového skladu, zboží kupoval od žalobce. Žalobce (který nebyl provozovatelem daňového skladu) tedy nemohl dodat zboží kupujícímu v režimu podmíněného osvobození od daně, ačkoli k dodání došlo obecně vzato „v areálu“ daňového skladu. Žalobce v žalobách nesprávně bez dalšího ztotožňuje prostor daňového skladu s režimem podmíněného osvobození od daně.

Nejvyšší správní soud (dále jen NSS) rozhodoval rozsudkem ze dne 7.3.2014 čj. 7 Afs 123/2013-56, v němž dospěl k těmto závěrům:

I. K posouzení otázky, zda je nutno do ceny zboží (zde PHM), které se v okamžiku prodeje nachází v daňovém skladu provozovatele (zde Čepro, a. s.) - tj. v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně - zahrnout i spotřební daň či nikoliv, je rozhodující určení, ke kterému okamžiku mezi smluvními stranami dojde k faktickému dodání zboží, tedy od kdy je nabyvatel zboží oprávněn nakládat s ním jako vlastník (§ 13 odst. 1 věta první zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).

II. Dojde-li k faktickému dodání zboží kupujícímu až po vyskladnění tohoto zboží provozovatelem daňového skladu (zde Čepro, a.s.) prodávajícímu (zjednodušeně vyjádřeno - k transakci dojde bez vědomí provozovatele daňového skladu, resp. zboží není vyskladňováno přímo kupujícímu ale stále prodávajícímu), vylučuje tato okolnost možnost, aby kupující při dodání tohoto zboží aplikoval § 41 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve spojení s § 36 odst. 3 písm. b) téhož zákona, a do svého základu daně z přidané hodnoty nezahrnul i příslušnou částku spotřební daně.

Soud nemá důvod, aby se v dané věci odchýlil od směru naznačeného NSS ve výše citovaném rozhodnutí.

Na tom nemůže nic změnit ani argumentace žalobce zněním smlouvy, uzavřené mezi žalobcem a kupujícím (právo nakládat se zbožím v okamžiku uhrazení faktury), když toto ujednání mezi žalobcem a jeho odběratelem není vůbec podstatné z hlediska ZDPH.

Žalobce dále namítal, že navrhoval jako důkaz korespondenci se společností Čepro a.s. včetně plné moci udělené žalobcem kupujícímu. Žalovaný tyto důkazy neprovedl a tím nezjistil co nejpřesněji skutkový stav.

Jak soud zjistil z obsahu správních spisů, jednalo se o přílohy odvolání z 3.11.2010 (mailová korespondence atd.), které se však týkaly až období září 2010 a následujících. Soud proto souhlasí s žalovaným, že se nejednalo o důkazní návrhy způsobilé objasnit skutkovou situaci v projednávaných zdaňovacích obdobích (duben 2009 až červen 2010).

V doplnění žalob ze dne 8.7.2014 pak žalobce v podstatě shrnul svou předchozí argumentaci, poukazoval navíc na princip předvídatelnosti práva a zákaz výkonu libovůle orgány veřejné moci. Jako důkaz k tomu, jak je daná oblast řešena v předpisech a jak se v dané době obchoďovalo v daňových skladech, navrhl žalobce u jednání výsledch Ing. I. Š. z Komory daňových poradců jako svědka.

Soud se s ohledem na zásadu koncentrace (§ 71 odst. 2 s.ř.s.) nezabýval žalobní námitkou nově vznesenou až v roce 2014. Nad rámec je možno uvést, že soud považuje – s ohledem na vše výše uvedené – rozhodnutí žalovaného za souladná s právními předpisy a neshledal v postupu správních orgánů známky libovůle.

Soud neprovedl ani navržený důkaz výsledkem Ing. Š., když tento návrh nesplňuje požadavky svědeckého výsledku (objasnění věci po právní stránce přísluší soudu a Ing. Š. se neměl vyjadřovat k žádným konkrétním obchodům mezi Čeprem a.s. – žalobcem – a kupujícím, nýbrž obecně k tomu, „jak to tenkrát chodilo“, což není předmětem přezkumu soudu v této věci).

Soud tedy neshledal žalobcovy námitky důvodnými, a proto žaloby zamítl v souladu s § 78 odst. 7 s.ř.s.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu spisu náklady převyšující jeho obvyklou úřední činnost.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 17. července 2014

JUDr. Monika Javorová

předsedkyně senátu