



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **NABEOL s. r. o.**, se sídlem Příkop 838/6, Brno, zast. JB s. r. o., se sídlem Barvy 6, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 21. 7. 2011, č. j. 9173/11-1301-704581, č. j. 9174/11-1301-704581, č. j. 9175/11-1301-704581, č. j. 9176/11-1301-704581, č. j. 9177/11-1301-704581, ve věci daně z přidané hodnoty,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označených rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně, jimiž byla zamítnuta jeho odvolání a potvrzena napadená rozhodnutí Finančního úřadu Brno I, dále jen „správce daně“ (pozn. o odvolání žalobce sice rozhodovalo Finanční ředitelství v Brně, které však bylo s účinností od 1. 1. 2013 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky; jeho působnost coby odvolacího orgánu přitom přešla na Odvolací finanční ředitelství, které je tedy v dané věci žalovaným správním orgánem).

Konkrétně žalobce napadl celkem 5 rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně, dále jen „žalovaný“, a to:

1. rozhodnutí ze dne 21. 7. 2011, č. j. 9173/11-1301-704581, kterým byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena napadená rozhodnutí – dodatečné platební výměry – správce daně:
 - a) ze dne 21. 12. 2010, č. j. 317980/10/288913702315, kterým byla dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2009 ve výši 666 689 Kč, plus penále ve výši 133 337 Kč;
 - b) ze dne 22. 12. 2010, č. j. 317221/10/288913702315, kterým byla dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2009 ve výši 26 707 714 Kč, plus penále ve výši 5 341 542 Kč;
 - c) ze dne 22. 12. 2012, č. j. 317237/10/288913702315, kterým byla dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2009 ve výši 34 196 887 Kč, plus penále ve výši 6 839 377 Kč;
 - d) ze dne 22. 12. 2010, č. j. 317241/10/288913702315, kterým byla dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2009 ve výši 43 139 362 Kč, plus penále ve výši 8 627 872 Kč;
 - e) ze dne 22. 12. 2010, č. j. 317251/10/288913702315, kterým byla dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2009 ve výši 43 789 421 Kč, plus penále ve výši 8 757 884 Kč.
2. rozhodnutí ze dne 21. 7. 2011, č. j. 9174/11-1301-704581, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno napadené rozhodnutí – platební výměr – správce daně ze dne 22. 12. 2010, č. j. 317306/10/288913702315, kterým byla vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2009 ve výši 68 698 827 Kč;
3. rozhodnutí ze dne 21. 7. 2011, č. j. 9175/11-1301-704581, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno napadené rozhodnutí – platební výměr – správce daně ze dne 22. 12. 2010, č. j. 317319/10/288913702315, kterým byla vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2009 ve výši 75 880 410 Kč;
4. rozhodnutí ze dne 21. 7. 2011, č. j. 9176/11-1301-704581, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno napadené rozhodnutí správce daně ze dne 13. 4. 2011, č. j. 106959/11/288913702315, kterým bylo v rámci tzv. autoremedury částečně

vyhověno odvolání žalobce proti rozhodnutí – dodatečnému platebnímu výměru – správce daně ze dne 22. 12. 2010, č. j. 317263/10/288913702315, a to tak, že byla dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2009 snížena z částky 40 197 868 Kč na částku 37 438 229 Kč, plus penále ve výši 7 487 659 Kč;

5. rozhodnutí ze dne 21. 7. 2011, č. j. 9177/11-1301-704581, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno napadené rozhodnutí – platební výměr – správce daně ze dne 22. 12. 2010, č. j. 317323/10/288913702315, kterým byla vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2009 ve výši 34 992 564 Kč.

Ve výsledku se tedy v daném případě jedná o daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období duben až prosinec 2009, která byla žalobci vyměřena ve výši cca 400 miliónů Kč, a to na základě zmíněných rozhodnutí správce daně – dodatečných platebních výměrů a platebních výměrů. Správce daně přitom vyšel: (i) z výsledků vytýkacího řízení vedeného podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) ve vztahu k daňovým přiznáním za měsíce září, říjen a prosinec 2009, a (ii) z výsledků daňové kontroly provedené (od 29. 6. 2010 do 14. 12. 2010) podle § 16 zákona o správě daní a poplatků ve vztahu k daňovým přiznáním za měsíce duben, květen, červen, červenec, srpen a listopad 2009; jejich podstatou byl závěr správce daně, dle kterého měla být do základu DPH zahrnuta spotřební daň hrazená žalobci jako prodávajícím, a to v souvislosti s prodejem pohonných hmot (PHM) umístěných v daňovém skladu, jehož provozovatelem byla společnost ČEPRO a. s. (dále jen „ČEPRO“), ve prospěch společnosti Fox consulting s. r. o. (dále jen „Fox“).

Tento závěr postavený na tom, že žalobce neměl postavení provozovatele daňového skladu a nejednalo se o dodání zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně dle § 41 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro posuzovanou věc (dále jen „zákon o DPH“), nýbrž o dodání zboží, u něhož platí základní pravidla pro stanovení daně dle § 36 tohoto zákona, pak potvrdil též žalovaný odvolací orgán.

II. Obsah žaloby

Žalobce s tímto hodnocením žalovaného, resp. správce daně, nesouhlasil a namítl nesprávnost a nezákonnost posouzení předmětné daňové povinnosti z jejich strany. Ještě před tím ovšem poukázal na nezákonnost předmětného daňového řízení, kterou spatřuje zejména ve způsobu zahájení a vedení vytýkacích řízení (ve vztahu ke zdaňovacím obdobím září, říjen a prosinec 2009).

Podle názoru žalobce správce daně nedostatečně konkrétně vymezil své pochybnosti ve smyslu § 43 zákona o správě daní a poplatků, když ve svých výzvěch uvedl, že žalobce opakovaně vykazuje velký objem přijatých i uskutečněných zdanitelných plnění. Proti tomuto postupu neúspěšně uplatnil námitky, v nichž správci daně vytýkal neurčitost jeho výzev, z nichž není možné vyčíst, jakou konkrétní pochybnost má ohledně údajů v daňových přiznáních za příslušná období. Neurčitost a nesrozumitelnost těchto výzev, stejně jako nejasnost ohledně podstaty pochybností správce daně se nepodařilo odstranit ani v dalším průběhu vytýkacích řízení. Existence konkrétních pochybností je přitom nezbytnou

podmínkou pro zahájení vytýkacího řízení, a pokud je správce daně nemá, nemůže toto řízení zahájit. A tak tomu bylo i v tomto případě, neboť skutečnost, že žalobce vykazuje „*velký objem uskutečněných zdanitelných plnění*“, nelze považovat podle žalobce za důvod zahájení vytýkacího řízení. Výzvy správce daně tak nemohou obstát pro nesplnění požadavku konkrétnosti podle § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a jako takové je žalobce považuje za nezákonné a činí nezákonným též vytýkací řízení.

Vedle toho žalobce spatřuje nezákonnost vytýkacích řízení, jakož i daňové kontroly v tom, že byla trvale porušována zásada součinnosti (§ 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), protože správce daně odmítal odpovídat na žádosti žalobce. Nesdělil mu, v čem spočívají jeho pochybnosti, proč nepřihlíží k tvrzením žalobce (zejména, že spotřební daň nevstupuje v daném případě do základu DPH) a předkládaným důkazům (smlouvám uzavřeným se společnostmi ČEPRO a Fox), včetně toho, jakou úvahou či právním názorem se řídí. Žalobce tak neměl možnost vedená řízení náležitě pochopit a řádně se v nich bránit.

Považuje je proto za nezákonná a dokonce protiústavní (pro porušení práva na spravedlivý proces), což ostatně namítal ve svém odvolání ve věci DPH za zdaňovací období listopad 2009 a žalovaný měl k těmto skutečnostem přihlídnout a prověřit je ve vztahu ke všem napadeným rozhodnutím. Ve vztahu k napadenému platebnímu výměru za zdaňovací období prosinec 2009 navíc namítl jeho nicotnost, se kterou se žalovaný nijak nevypořádal a kterou žalobce vysvětluje opět nedostatečností a tudíž absencí výzvy správce daně. DPH za toto zdaňovací období, v němž žalobce uplatnil nárok na nadměrný odpočet DPH ve výši 1 167 775 Kč, proto podle žalobce byla vyměřena fiktivně zpětně (ke dni 25. 1. 2010) podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků.

Pokud jde o samotné věcné posouzení projednávaného případu, toto dle žalobce stojí na nesprávném právním názoru správce daně potažmo žalovaného, jež pouze sděluje, že pro stanovení základu DPH bez zahrnutí spotřební daně musela být splněna podmínka, že dodavatel je v postavení provozovatele daňového skladu. K tomu však žalobce poukazuje na § 19 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), dle kterého mohou být vybrané výrobky v daňovém skladu umístěny pouze v režimu podmíněného osvobození od daně (pokud zákon nestanoví jinak a jediným takovým případem je situace, kdy dané výrobky již v posuzovaných prostorách byly umístěny předtím, než tyto prostory získaly status daňového skladu). Je přitom zřejmé, že podmíněné osvobození od daně dle cit. ustanovení zákona o spotřebních daních je osvobozením věcným, tedy osvobozením odvislým od konkrétní vlastnosti výrobku – jeho umístění v daňovém skladu – nikoliv osobním. Pro určení, zda výrobek je či není v režimu podmíněného osvobození od daně, jsou proto vlastnosti daňového subjektu – např. to, zda je držitelem povolení k provozování daňového skladu, zcela nerozhodné.

Rozhodný je v tomto směru text § 41 zákona o DPH, zejména odst. 4, dle kterého spotřební daň do základu DPH vstupuje jen v případech, kdy je zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně plátcem daně dodáváno při uvedení zboží do volného daňového oběhu. Prodej PHM společnosti Fox však nebyl uvedením zboží do volného daňového oběhu. A proto podle žalobce nebyly splněny podmínky, s nimiž § 41 zákona o DPH spojuje

povinnost daňového subjektu postupovat obvyklým způsobem, tj. nikoli podle § 41, ale podle § 36 téhož zákona a započíst spotřební daň do základu daně.

Vzhledem k tomu, že prodávané PHM byly umístěny v daňovém skladu společnosti ČEPRO před i po jejich prodeji, šlo pouze o změnu vlastnictví k výrobkům v rámci daňového skladu – jednalo se o prodej zboží v režimu podmíněného osvobození od daně ve smyslu § 19 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. A pokud měl správce daně nebo žalovaný pochybnost o faktickém umístění předmětných PHM v daňovém skladu společnosti ČEPRO, tuto žalobci nikdy nesdělil (nehledě na to, že k prokázání této skutečnosti žalobce navrhoval provedení důkazu výsledkem svědka).

Na základě všech shora uvedených skutečností žalobce shrnul, že nacházely-li se předmětné PHM v daňovém skladu (kde byly jeho oprávněným provozovatelem skladovány), vztahoval se na ně režim podmíněného osvobození od spotřební daně, jež v daném případě nevstupovala do základu DPH ve smyslu § 36 a § 41 zákona o DPH. Navrhl proto krajskému soudu, aby napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve vyjádření k předložené žalobě uvedl, že správce daně ve výzvách vydaných podle § 43 zákona o správě daní a poplatků vyjádřil své pochybnosti dostatečně tak, aby byl žalobci zřejmý jejich důvod, jakož i to, že u něho nezačal vytykáci řízení na základě nějakého náhodného výběru, tzv. preventivně. Odkázal přitom na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 – 102, s tím, že v případě pochybností podle § 43 zákona o správě daní a poplatků postačí, půjde-li o důvodné podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích či analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody. Tyto analýzy mohou být založeny např. na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti daňového subjektu a právě z tohoto sledování a porovnání výše přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění ve vztahu k předchozím obdobím pramenily pochybnosti správce daně. V následných výzvách pak správce daně dostatečně konkrétně uvedl i to, co má žalobce prokázat.

Žalobci tak byla dána možnost efektivně postupovat a bránit svá práva, přičemž žalovaný, resp. správce daně, v tomto směru postupoval v úzké součinnosti se žalobcem. Z jeho procesního postupu je zřejmé, že neměl pochybnosti o tom, jaké skutečnosti jsou předmětem dokazování. Brojit proti zahájení vytykáci řízení začal až posléze. Podle žalovaného poté, co pochopil, že jím zvolený způsob obchodování s PHM se společností Fox nelze (nebo je minimálně sporné, zda lze) podřadit pod případ, kdy na jmenovanou společnost přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník v prostorách daňového skladu provozovaného ČEPREM v režimu podmíněného osvobození od daně. Žalovaný tak odmítl jako účelovou námitku týkající se nezákonnosti řízení vedených správcem daně a doplnil, že tuto námitku uplatněnou též v odvolání žalobce ve vztahu ke zdaňovacímu období listopad 2009 vypořádal ve svém rozhodnutí pod č. j. 9176/11-1301-704581 (na str. 8 – 9). A pokud jde o ostatní rozhodnutí, má žalovaný za to, že v jejich odůvodnění by byl povinen vyjádřit se k nesprávnosti nebo

nezákonnosti neuplatněné v odvolání jen v tom případě, že by měla vliv na výrok rozhodnutí o odvolání.

Z hlediska věcného posouzení pak poukázal žalovaný zejména na odůvodnění svých rozhodnutí s tím, aby k nim krajský soud přihlédl jako k součásti vyjádření k žalobě. Nadto, v návaznosti na smluvní ujednání žalobce jednak se společností Fox a jednak se společností ČEPRO, jakožto provozovatelem daňového skladu, zdůraznil, že ve vztahu k tomuto provozovateli daňového skladu vystupoval jako osoba oprávněná nakládat se zbožím jako vlastník jen žalobce, nikoli společnost Fox. K prodeji zboží (PHM) této společnosti došlo bez vědomí provozovatele daňového skladu a došlo tedy k dodání zboží, tj. k umožnění nakládat s ním jako vlastník, až při uvedení zboží do volného oběhu. Nejednalo se tudíž o dodání zboží v režimu podmíněného osvobození od daně s možností uplatnění speciálního režimu dle § 41 odst. 3 zákona o DPH, jak tvrdí žalobce. Žalovaný proto navrhl zamítnutí jeho žaloby jako nedůvodné.

IV. Replika žalobce

V replice žalobce znovu poukázal na to, že nebyl seznámen s podstatou pochybností o správnosti podaných daňových přiznání, což ve svém důsledku vedlo k porušení jeho procesních práv. Nemohl předkládat důkazy a navrhopat svědky za účelem rozptýlení pochybností správce daně a prokázání svých tvrzení. Namítl např., že nemohl navrhnout důkazy, které by prokázaly relevanci smlouvy uzavřené mezi žalobcem a společností Fox, jakož i to, že na jmenovanou společnost přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník v době, kdy bylo umístěno v daňovém skladu. Vysvětlil, že bylo výhodnější před provozovatelem daňového skladu nedeklarovat změnu vlastníka zboží uskladněného v daňovém skladu, neboť by mu musel za tuto změnu zaplatit poplatek a dále by musel zúžit okruh svých zákazníků pouze na společnosti, které mají se společností ČEPRO smlouvu.

Nicméně zjištění, že nepostupoval v souladu se smluvním ujednáním s provozovatelem daňového skladu, nemůže mít vliv na režim zdanění předmětných prodejů. Žalobce tak setrval i na nesprávném právním posouzení věci ze strany žalovaného a zopakoval, že podmíněné osvobození od daně je osvobozením věcným, nikoli osobním, tj. od spotřební daně jsou osvobozeny PHM umístěné v daňovém skladu, nikoli jeho vlastníci. Proto pokud došlo k prodeji zboží v době jeho umístění v daňovém skladu, byl žalobce povinen postupovat při zdanění podle § 41 odst. 3 zákona o DPH.

V. Posouzení věci krajským soudem

Napadené rozhodnutí žalovaného krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy II, dílu 1, § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) v mezích uplatněných žalobních bodů, ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (ex off), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného správního orgánu, přičemž dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

O žalobě krajský soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s. poté, kdy účastníci řízení s tímto postupem vyslovili souhlas.

Podstatou projednávané věci je posouzení postupu žalovaného, který z pozice odvolacího orgánu potvrdil postup správce daně, jemuž žalobce vytýká procesní vady, jakož i nesprávné věcné posouzení, podle něhož se zde nejednalo o dodání zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně dle § 41 zákona o DPH a do základu daně tak měla být zahrnuta též spotřební daň. V tomto směru se tedy krajský soud nejprve zabýval procesní stránkou celé věci, a to ve vztahu k jednotlivým námitkám žalobce, které směřovaly jednak vůči zákonnosti zahájení a vedení vytýkacího řízení a daňové kontroly, jednak vůči přezkoumatelnosti napadených rozhodnutí.

V. a) Nezákonnost vytýkacího řízení a daňové kontroly a nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného

S odkazem na předložený spisový materiál je potřeba poznamenat, že správce daně nejprve vydal vůči žalobci výzvu ze dne 10. 11. 2009, č. j. 292984/09/288915704135, směřující k odstranění pochybností podle § 43 zákona o správě daní a poplatků, a to ve vztahu ke zdaňovacímu období září 2009. Po přezkoumání přiznání k DPH podaného žalobcem dne 23. 10. 2009 totiž správci daně vznikly pochybnosti o pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění vykázaných v oddílu C. Původ pochybností přitom správce daně odůvodnil odkazem na velký nárůst přijatých i uskutečněných zdanitelných plnění uváděných v podaném přiznání k DPH.

Obdobně postupoval správce daně též v případě dalších zdaňovacích období, v nichž žalobce vyzval k odstranění pochybností – viz:

- výzva ze dne 7. 12. 2009, č. j. 310774/09/288910701176, navazující na přezkoumání přiznání k DPH podaného žalobcem dne 25. 11. 2009 za zdaňovací období říjen 2009;
- výzva ze dne 15. 2. 2010, č. j. 39229/10/288915700457, navazující na přezkoumání přiznání k DPH podaného žalobcem dne 25. 1. 2010 za zdaňovací období prosinec 2009.

K tomu krajský soud – ve shodě s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 – 102, publ. pod č. 1729/2008 Sb. NSS – konstatuje, že pochybnost ve smyslu ustanovení § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků nemusí být jistotou správce daně, nýbrž postačí, půjde-li o důvodné podezření, tj. o podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody. V každém případě však musí jít o poznatky či analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu. Poznatky mohou mít například charakter informací o obchodní činnosti dalších daňových subjektů obchodujících s prověřovaným subjektem, vůči němuž má být zahájeno vytýkací řízení, ukazují-li tyto poznatky, že jsou v rozporu s tvrzeními prověřovaného subjektu, ač by se měly shodovat. Analýzy mohou být založeny například na dlouhodobém sledování výše daňové povinnosti příslušného daňového subjektu (např. odlišuje-li se přiznávaná daň v určitém zdaňovacím

období znatelně od výše daně v jiných zdaňovacích obdobích) či na analýze toku finančních prostředků mezi ním a jinými daňovými subjekty.

To znamená, že založil-li správce daně své pochybnosti na tom, že oproti předchozím obdobím začal žalobce vykazovat významně vyšší objem přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění, jde o pochybnosti, které nelze mít za zcela nekonkrétní a skutkově nepodložené. A jako takové je nelze považovat za nezákonné a nelze z tohoto důvodu považovat za nezákonné ani výše uvedené výzvy s tím, že by způsobovaly nezákonnost celého následujícího vytykácího řízení, jak tvrdí žalobce.

Námitce nezákonnosti zahájení vytykácího řízení tedy krajský soud nepřisvědčil, stejně jako další související námitce nezákonnosti vedení vytykácího řízení, jakož i daňové kontroly, z důvodu porušení zásady součinnosti.

Jako již bylo řečeno, správce daně své pochybnosti opřel o skutkové důvody, které sice stručně, ale jasně specifikoval s tím, že vycházejí z objektivně existujících okolností v podobě velkého, opakovaného nárůstu přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění. V této souvislosti vyzval žalobce, aby se vyjádřil a doložil konkrétní skutečnosti uvedené v daňových přiznáních za zdaňovací období září, říjen a prosinec 2009, včetně relevantních daňových dokladů, které se vztahují k předmětným zdanitelným plněním – originály všech písemností, zvláště smluv, objednávek, dodacích listů či dokladů o platbách. Na základě první výzvy vztahující se k prvnímu ze zmíněných zdaňovacích období se žalobce, resp. jeho zástupce, dostavil ke správci daně (dne 27. 11. 2009) a doložil účetní a daňové doklady k danému období. Vzhledem k tomu, že tyto doklady vyhodnotil správce daně jako nedostatečné z hlediska prokázání údajů uvedených žalobcem v daňovém přiznání, v rámci zahájeného vytykácího řízení vydal (dne 21. 12. 2009) výzvu k dokazování dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků s tím, aby prokázal, že fakturovaná spotřební daň za vyskladněné pohonné látky z daňového skladu společnosti ČEPRO byla zahrnuta do základu DPH při prodeji těchto pohonných látek.

Na tuto výzvu žalobce reagoval tím, že se dostavil (dne 22. 1. 2009) ke správci daně k ústnímu jednání, při kterém předložil vyjádření jednatele žalobce (ze dne 21. 1. 2009). Z něho vyplývá, že veškeré zboží, které prodává, je zatíženo spotřební daní, pouze u společnosti Fox je sepsána smlouva o poskytování služeb při nakládání s minerálními oleji. *„Dle této smlouvy má tento skladovací systém statut daňového skladu ve smyslu zákona o spotřebních daních a je zde skladováno výlučně zboží, které se nachází v režimu podmíněného osvobození od daně...“*. S odkazem na předmětnou smlouvu pak uzavřel, že při prodeji pohonných hmot postupuje podle § 41 odst. 3 zákona o DPH a základ daně stanoví podle § 36 téhož zákona bez zahrnutí spotřební daně.

Z uvedeného je zřejmé, že žalobce velmi dobře pochopil podstatu dokazování, o čemž ostatně svědčí i další písemné vyjádření jeho jednatele (ze dne 25. 1. 2009), které se týká fakturací společnosti Fox a které předložila zástupkyně žalobce na následujícím jednání se správcem daně (dne 26. 1. 2010). Totéž vyplývá i z dalších písemností žalobce vztahujících se jak ke zdaňovacímu období září 2009, tak také ke zdaňovacímu období říjen 2009 a prosinec 2009. V podrobnostech lze přitom odkázat na obsah správního spisu

a zejména na jednotlivé zprávy o výsledku vytýkácího řízení k předmětným zdaňovacím obdobím, kde je průběh vytýkácího řízení podrobně popsán a rozhodně nenasvědčuje namítanému nedodržení zásady součinnosti.

Logika vytýkácího řízení je založena na vzájemné komunikaci mezi správcem daně a daňovým subjektem a v jejím rámci má dojít k jejich součinnosti, tak aby byly případně odstraněny zjištěné nesrovnalosti. K tomu měl žalobce dostatek prostoru, což je patrné ze shora nastíněných skutkových okolností ve vztahu k vytýkácímu řízení.

A pokud jde o daňovou kontrolu, její zahájení ani vedení nijak konkrétně žalobce nerozporoval; namítl jen, že i v případě daňové kontroly nepostupoval správce daně v úzké součinnosti se žalobcem. Lze proto opět odkázat na spisový materiál a ve stručnosti shrnout, že předmětem daňové kontroly byly zbývající zdaňovací období, tj. duben až srpen 2009 a listopad 2009, a že k zahájení daňové kontroly došlo dne 29. 6. 2010, protokolem pod č. j. 185080/10/288934700333. Poté zástupce žalobce v rámci jednání u správce daně (dne 15. 7. 2010) předložil požadované účetní a daňové doklady vztahující se ke kontrolovaným obdobím, následovalo další jednání (dne 27. 7. 2010) a výzva k dokazování dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků (ze dne 7. 9. 2010); v ní byl žalobce vyzván k prokázání údajů uvedených v daňových přiznáních za daná zdaňovací období, a sice správnosti výše DPH v případě zdanitelných plnění uskutečněných ve prospěch společnosti Fox.

Podstata dokazování tedy byla jasně dána a blíže vymezena v odůvodnění výzvy, na kterou měl možnost žalobce reagovat a vysvětlit správnost a úplnost svých daňových přiznání. Nelze proto důvodně namítat porušení zásady součinnosti s tím, že neměl možnost pochopit, o co se jednalo a jaké jsou pochybnosti správce daně. Tyto se zcela zjevně týkaly obchodování žalobce se společností Fox a z toho plynoucího způsobu stanovení základu DPH.

Z hlediska namítané nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí pak pro přehlednost považuje krajský soud za nutné poznamenat, že v návaznosti na výsledky vytýkáčích řízení a výsledky daňové kontroly správce daně vydal celkem 3 platební výměry (pro zdaňovací období září, říjen a prosinec 2009) a celkem 6 dodatečných platebních výměrů (pro zdaňovací období duben až srpen a listopad 2009). Žalobce proti nim podal odvolání, o nichž bylo rozhodnuto celkem 5 rozhodnutími, které žalobce napadl žalobou a které jsou specifikovány shora – viz bod I. V případě zdaňovacího období listopad 2009 však žalobou napadenému rozhodnutí ještě předcházelo jedno rozhodnutí správce daně, který k odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru využil možnosti tzv. částečné autoremedury a změnil výši dodatečně vyměřené DPH z částky 40 197 868 Kč na částku 37 438 229 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce opět odvolání, v němž oproti ostatním odvoláním uplatnil i další argumentaci pod bodem VI., v němž namítal nezákonnost napadeného rozhodnutí.

Touto argumentací se žalovaný jako odvolací orgán podrobně zabýval a neztotožnil se s ní, což je zřejmé z odůvodnění jeho rozhodnutí ze dne 21. 7. 2011, č. j. 9176/11-1301-704581. Skutečnost, že předmětnou pasáž odůvodnění nepřevzal i do dalších rozhodnutí ve vztahu k jiným zdaňovacím obdobím, přitom odpovídá tomu, jak byla koncipována

všechna ostatní odvolání. Neznaменá to však, že by ve vztahu k nim tuto argumentaci vůbec neproověřil, pouze se k ní výslovně nevyjádřil, což nelze mít za vadu způsobující nepřezkoumatelnost těchto rozhodnutí.

Rozsah přezkumu odvolacího orgánu je v souladu s ustanovením § 114 odst. 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, postaven primárně na zásadě dispoziční, byť částečně v kombinaci s principem revizním. To znamená, že odvolací orgán je povinen se zabývat všemi důvody, které odvolatel – žalobce – v odvolání a jeho případných doplněních namítal, a se svými závěry ke všem odvolacím důvodům se musí vypořádat v odůvodnění rozhodnutí. Pokud by některý z odvolacích důvodů opomenul přezkoumat, bylo by rozhodnutí o odvolání minimálně v této části nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Tak tomu ovšem v projednávané věci nebylo, neboť žalovaný se se všemi důvody předestřenými v jednotlivých odvoláních vypořádal. A nad rámec odvolacích důvodů by byl povinen vyjádřit se k nesprávnostem či nezákonnostem (odvolatelem neuplatněným, resp. uplatněným jen v odvolání ohledně dodatečného platebního výměru za zdaňovací období listopad 2009) pouze v případě, že by měly vliv na výrok rozhodnutí.

Výjimkou v tomto ohledu není ani napadené rozhodnutí ze dne 21. 7. 2011, č. j. 9177/11-1301-704581, které se týká zdaňovacího období prosinec 2009 a které se dle názoru žalobce nijak nevypořádalo s jím namítanou nicotností. Žalobce však ve svém odvolání proti platebnímu výměru za zmíněné zdaňovací období o žádné nicotnosti nehovořil, pouze pod bodem II. poukázal na to, že v přiznání k DPH za období prosinec 2009 vykázal nárok na nadměrný odpočet DPH ve výši 1 167 775 Kč. V této souvislosti pak zpochybnil vytýkací řízení a vyjádřil přesvědčení, že: „...pro nesplnění zákonných formálních požadavků se nejednalo o vytýkací řízení, nýbrž o nezákonný zásah správce daně jako správního orgánu a nároky z toho vyplývající uplatňuje ve zvláštním řízení vedeném před soudem“. Dále uvedl, že DPH za dané období byla vyměřena fikcí, avšak z procesní opatrnosti podal odvolání, které zdůvodnil v následujících bodech III. až V. S touto nosnou argumentací se žalovaný odvolací orgán v odůvodnění citovaného rozhodnutí vypořádal, což je podstatné a nic na tom nemění ani skutečnost, že se výslovně nevyjádřil ke zmiňovanému nezákonnému zásahu (v podobě vedení vytýkacího řízení a zadržování odpočtu daně).

Všechna napadená rozhodnutí proto považuje krajský soud za přezkoumatelná. Ostatně sám žalobce s nimi polemizuje, což by v případě nepřezkoumatelnosti nebylo možné a skutečnost, že se závěry žalovaného nesouhlasí, neznaменá, že jsou napadená rozhodnutí nepřezkoumatelná.

Jinou otázkou je správnost, resp. zákonnost napadených rozhodnutí, kterou se krajský soud zabýval následně – při věcném posouzení toho, zda se skutečně jednalo o dodání zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně dle § 41 zákona o DPH a základ daně měl být tedy stanoven podle § 36 téhož zákona bez zahrnutí spotřební daně. Toto je gros celé věci, ke které krajský soud konstatuje následující.

V. b) Nezahrnutí spotřební daně do základu DPH

Základem daně dle § 36 odst. 1 zákona o DPH, ve znění rozhodném pro posuzovanou věc (od 1. 4. 2009), je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, vyjma daně za toto zdanitelné plnění; v odst. 3 citovaného ustanovení pak zákon zakotvil výčet položek, které musí základ daně zahrnovat a mezi které počítal pod písm. b) též spotřební daň, pokud zákon nestanoví jinak v § 41.

To znamená, že spotřební daň v obecné rovině vstupuje v souladu s § 36 odst. 1 a odst. 3 písm. b) zákona o DPH do základu daně, ledaže by se jednalo o základ daně a výpočet daně u zboží, které je v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, jež je upraven právě v § 41 téhož zákona.

Tato výjimka má původ především v zákoně o spotřebních daních, v němž je umožněn odklad povinnosti přiznat spotřební daň pramenící z toho, že byl v rámci harmonizace nepřímého zdanění v EU zvolen princip země určení – tj., že zboží je zdaňováno v zemi spotřeby. Výroba a předcházející pohyb zboží mezi jednotlivými členskými státy EU tak není předmětem vyměření spotřební daně až do okamžiku, kdy je v příslušném státě určení zboží dodáno pro konečnou spotřebu. A neuplatnění daně až do okamžiku dodání pro konečnou spotřebu je zajištěno právě tzv. režimem podmíněného osvobození od daně, v němž je vybraný výrobek, jestliže je umístěn v daňovém skladu nebo je-li dopravován za podmínek podle zákona o spotřebních daních – viz § 19 odst. 1.

Vybrané výrobky, které podléhají spotřební dani, se tedy mohou nacházet buď v režimu zdanění, anebo režimu osvobození od daně, jež může být trvalého charakteru či dočasného charakteru – podmíněné. Podmíněným osvobozením od daně se přitom rozumí odklad povinnosti přiznat nebo zjistit a zaplatit daň až do dne uvedení vybraného výrobku do volného daňového oběhu; a tím je dle § 3 písm. j) zákona o spotřebních daních:

1. každé, i protiprávní, vyjmutí vybraných výrobků z režimu podmíněného osvobození od daně,
2. každá, i protiprávní, výroba vybraných výrobků mimo režim podmíněného osvobození od daně,
3. každý, i protiprávní, dovoz vybraných výrobků mimo režim podmíněného osvobození od daně,

Režim podmíněného osvobození od spotřební daně se přitom mj. uplatňuje prostřednictvím daňových skladů, jak již bylo uvedeno výše, a to pod dohledem příslušného správce, resp. provozovatele daňového skladu; podle legální definice uvedené v ustanovení § 3 zákona o spotřebních daních, ve znění účinném pro posuzovanou věc, se rozumí:

- daňovým skladem - „*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“ [písm. f)] a*
- provozovatelem daňového skladu – „*právnícká nebo fyzická osoba, které bylo uděleno povolení k provozování daňového skladu“ [písm. g)].*

Samotné provozování daňového skladu je tak vázáno na získání povolení ve smyslu § 20 zákona o spotřebních daních, které vydává celní ředitelství na návrh podaný prostřednictvím celního úřadu. Jde o návrh, který musí mít zákonem stanovené náležitosti, jež nutí příslušné orgány stanovovat provozovatele daňových skladů podle určitých, předem stanovených kritérií reflektujících povinnosti provozovatele daňového skladu; mezi ně patří např. povinnost vést řádně evidenci vybraných výrobků a jejich pohybu ve smyslu § 38 zákona o spotřebních daních, jejíž nedodržení je jedním z důvodů pro odejmutí předmětného povolení.

V daném případě byla provozovatelem daňového skladu společnost ČEPRO, od které odebral žalobce předmětné PHM v daňovém skladu, tj. v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, a to na základě:

- rámcové kupní smlouvy o dodávkách ropných produktů velkoobchodním způsobem ze dne 14. 1. 2009, č. 23684, včetně dodatků č. 24862, 25031, 25363 a 26687 (dále jen „rámcová kupní smlouva“), a
- smlouvy o poskytování služeb při nakládání s minerálními oleji ze dne 14. 1. 2009, č. 23685, včetně příloh č. 1 až 13, a smlouvy o poskytování služeb při nakládání s minerálními oleji ze dne 4. 8. 2009, č. 25226, včetně příloh č. 1 až 14 (dále jen „smlouva o poskytování služeb“).

Následně žalobce tyto PHM, které se nacházely v režimu podmíněného osvobození od daně, dále dodával společnosti Fox, se kterou měl uzavřenou kupní smlouvu, jakož i smlouvu o poskytování služeb při nakládání s minerálními oleji ze dne 19. 3. 2009 (dále jen „smlouva o poskytování služeb“). Do daňového přiznání pak žalobce uvedl DPH pouze z ceny prodaných PHM bez spotřební daně, přičemž tato byla fakturována společnosti Fox samostatně, a to s odkazem na uvedenou smlouvu o poskytování služeb s touto společností, podle které žalobce při prodeji postupoval a aplikoval § 41 odst. 3 zákona o DPH.

Podle citovaného ustanovení zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 3. 2011, totiž platilo, že: „*U zboží, které je vyrobeno v tuzemsku v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně a v tomto režimu je dodáno, se základ daně stanoví podle § 36 bez zahrnutí spotřební daně“.*

Takto právní úprava reagovala na institut daňových skladů (podmíněné osvobození od daně), přičemž jasným úmyslem zákonodárce bylo nezahrnovat do základu daně při prodeji vybraných v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně samotnou spotřební daň, a to z toho důvodu, že daň není v souvislosti s tímto prodejem vybrána (ta je vybrána až při uvolnění zboží do volného oběhu). Částka spotřební daně dle žalobce tedy neměla vstoupit do základu daně, neboť šlo pouze o změnu vlastnictví k vybraným výrobkům (PHM) v rámci daňového skladu, tj. jednalo se o dodání zboží, resp. jeho další prodej či spíše předprodej v rámci v režimu podmíněného osvobození od daně.

K tomu krajský soud konstatuje, že zákon tento další prodej v rámci daňového skladu nijak přímo nelimitoval. Je proto potřeba vyjít z toho, že vybrané výrobky v době, kdy byly umístěny v daňovém skladu v režimu podmíněného osvobození od daně, mohly měnit svého vlastníka, tj. mohly být prodávány a nakupovány; shodně srov. Šulc, I.: Zákon o spotřebních daních s komentářem k 1. 4. 2010, 3. aktualizované vydání, ANAG, 2010, s. 86.

Odpovědnost za vybrané výrobky v daňovém skladu přesto stále ležela na provozovateli daňového skladu, jehož postavení je významně veřejnoprávně regulováno, jak již bylo naznačeno. Tuto skutečnost nelze opomíjet, stejně jako to, že nejde o obyčejný převod vlastnického práva, ale o převod vlastnického práva ke zboží podléhajícímu zcela specifickému režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, jež musí respektovat přísná pravidla fungování daňového skladu tak, aby se zabránilo naprosto nekontrolovatelným obchodům vedoucím v konečném důsledku ke značným daňovým únikům. Ostatně o tomto závažném problému při obchodech s PHM svědčí i následující legislativní vývoj, k němuž je možné pouze na okraj poznamenat následující.

Změnu ustanovení § 41 zákona o DPH nejprve v roce 2010 inicioval poslanec M. D. Jeho návrh však nebyl úspěšný mj. proto, že zde bylo negativní stanovisko vlády, jež se sice ztotožnila se záměrem zmíněného poslance ohledně nutnosti snížit riziko daňových úniků u plátců, kteří obchodují se zbožím podléhajícím spotřební dani, zejména minerálními oleji. Výslovně však uvedla, že v této souvislosti bude podána žádost Evropské komisi, aby při zdaňování obchodů s minerálními oleji bylo České republice umožněno použít zvláštní systém, který by povinnost uplatnit daň na výstupu přenesl na odběratele a tomuto odběrateli by vznikl nárok na odpočet daně v okamžiku, kdy daň na výstupu odvede; blíže viz sněmovní tisk č. 1032, 5. volební období 2006 – 2010, digitální repozitář, www.psp.cz.

K využití tohoto tzv. obráceného režimu zdanění (reverse charge), však zatím nedošlo. Nicméně v důsledku novely zákona o DPH provedené zákonem č. 47/2011 Sb., došlo s účinností od 1. 4. 2011 ke změně celého § 41, jež nyní v odst. 3 stanoví, že: „*U zboží, které se nachází v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, a plátce uskutečňuje jeho dodání podle § 13, aniž by zboží bylo uvedeno do volného daňového oběhu, se základ daně stanoví podle § 36*“.

Z hlediska současného znění zákona o DPH je tedy zřejmé, že jestliže je zboží podléhající spotřební dani dodáno v režimu podmíněného osvobození od daně, vstupuje do základu daně i částka spotřební daně, které bude muset být přiznána z tohoto zboží až v okamžiku jeho uvedení do volného daňového oběhu; srov. např. Drábová, M., Holubová, O., Tomíček, M.: Zákon o dani z přidané hodnoty, komentář, 4. vydání, Wolters Kluwer, 2011, dostupný též z ASPI.

V nyní posuzované věci je však potřeba vyjít z předchozího znění zákona o DPH a v tomto kontextu se jeví jako podstatné to, že systém obchodování v daňovém skladu byl nastaven na základě podmínek provozovatele tohoto skladu, a sice společnosti ČEPRO. Tato společnost měla se žalobcem smlouvu o poskytování služeb uzavřenou dne 14. 1. 2009, resp. 4. 8. 2009. Obdobnou smlouvu o poskytování služeb uzavřenou dne 19. 3. 2009 měl

rovněž žalobce se společností Fox. Žalobce do této smlouvy převzal podstatnou část ustanovení své smlouvy o poskytování služeb se společností ČEPRO, na kterou se odkazuje již v čl. I. s tím, že na základě této smlouvy umožní společnosti Fox využívat naskladňování a vyskladňování zboží v systému společnosti ČEPRO na svou vlastní kvótu. Ovšem v praxi jako osoba oprávněná nakládat s pohledávkou na vyskladnění i vyskladnění zboží ve vztahu ke společnosti ČEPRO, jakožto provozovateli daňového skladu, vystupoval stále žalobce. A postoupit tuto pohledávku třetí osobě – společnosti Fox byl oprávněn jen za podmínek stanovených ve smlouvě o poskytování služeb se společností ČEPRO, konkrétně v čl. 4.1.1.

Základní podmínkou pro účinné postoupení pohledávky přitom bylo to, že žalobce i třetí osoba mají se společností ČEPRO uzavřenou platnou smlouvu o poskytování služeb, další podmínkou bylo uhrazení příslušných poplatků (za naskladnění, skladování a vyskladnění) a doručení písemného potvrzení o postoupení pohledávky. Nicméně žalobce žádné takové potvrzení společnosti ČEPRO neposlal a ani poslat nemohl, neboť společnost Fox, se kterou měl uzavřenou smlouvu, se společností ČEPRO smlouvu uzavřenou neměla. Společnost Fox tak nebyla oprávněna obchodovat v daňovém skladu provozovaném společností ČEPRO, jež nebyla v tomto směru nijak zavázána smluvními vztahy žalobce se společností Fox.

Je tedy zřejmé, že společnost Fox nemohla nabývat práva ke zboží (PHM) uloženému v daňovém skladu a její smluvní ujednání se žalobcem na tom nic nemění, neboť naprosto nerespektují podmínky provozovatele daňového skladu. A co se týče vysvětlení žalobce podaného v replice, podle kterého bylo výhodnější zatajit změnu vlastníka zboží, aby nemusel platit poplatek a zúžit okruh svých zákazníků, toto je dle názoru krajského soudu naprosto nepřijatelné. Nasvědčuje to snaze žalobce celý systém obchodování v daňovém skladu obejít a de facto suplovat postavení ČEPRO jako provozovatele daňového skladu, což nelze akceptovat.

Žalobce povolení k provozování daňového skladu neměl a neměl ani jiné (zvláštní) povolení požadované pro opakované přijímání či jednorázové přijetí vybraných výrobků ve smyslu § 22 a 23 zákona o spotřebních daních, jak vyplynulo z odpovědi Generálního ředitelství cel ze dne 11. 1. 2010, č. j. 43189/2009-9000000-232. Postavení provozovatele daňového skladu přitom není samoúčelné a úzce souvisí s institutem daňového skladu jako takovým, jež má garantovat, aby byl pohyb nezdaněného zboží pod daňovým dohledem. Avšak argumentace žalobce to zcela popírá a poukazuje na to, že podmíněné osvobození od daně je toliko osvobozením věcným, nikoli osobním a porušení podmínek pro obchodování v daňovém skladu nemůže mít vliv na režim zdanění. V tom se však žalobce mýlí, protože pomíjí veškeré souvislosti fungování daňového skladu a pokud by krajský soud připustil jeho závěry, vystavil by navíc provozovatele daňového skladu do pozice nezúčastněného třetího, ačkoli mu z jeho postavení plynou významné veřejnoprávní povinnosti; viz např. výše zmíněná povinnost pro každý sklad vést evidenci vybraných výrobků a jejich pohybu, které by nebyl schopen dostát, jakkoli jde o jednu z elementárních povinností souvisejících právě s daňovým dohledem.

Lze tedy uzavřít, že k deklarovanému prodeji zboží (PHM) došlo bez vědomí společnosti ČEPRO, jako provozovatele daňového skladu, naprosto netransparentním a ve svém důsledku

neúčinným způsobem, který nelze mít za prodej v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně.

Nejde totiž pouze a jenom o osvobození věcné, ale jsou zde také podmínky osobní vztahující se k jednotlivým subjektům, jejichž postavení není nijak podružné, jak snaží navodit žalobce. Naopak, jejich postavení je podstatné, a to proto, že provozovat daňový sklad nemůže kdokoli, ale pouze subjekt s povolením vydaným celním ředitelstvím podle § 20 zákona o spotřebních daních. Takové ani jiné povolení ve smyslu § 22 a § 23 však žalobce neměl. Nemohl tudíž v rámci svých obchodních vztahů v daňovém skladu vystupovat jako jeho provozovatel a byl povinen dodržet podmínky, které měl sjednané smluvně se společností ČEPRO, jako jediným provozovatelem daňového skladu. To se nestalo a nelze tedy důvodně namítat, že se v daném případě jednalo o dodání zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně v daňovém skladu. Žalobce provozovatelem daňového skladu nebyl, společnost Fox nemohla nabývat práva ke zboží uloženému v daňovém skladu a k dodání zboží této společnosti, tj. k umožnění nakládat s ním jako vlastník, proto nemohlo dojít dříve, než při uvedení zboží do volného oběhu.

Jinými slovy – při prodeji mezi žalobcem a společností Fox nedošlo k dodání zboží (PHM) v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Nebyla proto splněna podmínka pro aplikaci § 41 odst. 3 zákona o spotřebních daních a veškerá žalobcem přijatá úplata od jmenované společnosti, včetně spotřební daně, měla být proto zahrnuta do základu daně.

VI. Shrnutí a závěr

Ve světle všech výše uvedených skutečností lze shrnout, že žalovaný, resp. správce daně nepochybil, pokud procesně postupoval vůči žalobci tak, jak je v podrobnostech uvedeno výše a v návaznosti na to mu stanovil základ daně dle § 36 odst. 1 a odst. 3 písm. b) zákona o DPH, tj. standardním způsobem i se zahrnutím spotřební daně.

Krajský soud proto neshledal žalobcem podanou žalobu důvodnou a jako takovou ji v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

VII. Náklady řízení

O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta) a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní agendy nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu.

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.

V Brně dne 14. 11. 2013

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu