



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Jana Čížka a JUDr. Věry Šimůnkové ve věci

žalobkyně: **S. P.**

sídlem X,

zastoupena advokátem Mgr. Jiřím Kokešem,

sídlem Na Flusárně 168, Příbram,

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel,**
sídlem Budějovická 7, Praha 4,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 3. 2016, č. j. 2163-4/2016-900000-304.7,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobou proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podanou u zdejšího soudu dne 10. 5. 2016, se žalobkyně domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, jímž žalovaný změnil platební výměr Celního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 16. 11. 2015, č. j. 198618/2015-610000-32.1, tak, že nahradil celý jeho výrok novým výrokem, kterým žalobkyni vyměřil spotřební daň z minerálních olejů v celkové výši 333 734 Kč připadající na minerální oleje skladované

žalobkyní v nádržích č. 1 a 3 na čerpací stanici S. na adrese P., Ž., u nichž vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň dne 7. 10. 2014 jako dnem zjištění, že žalobkyně tyto výrobky držela, aniž jako plátce ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění ve znění účinném do 30. 11. 2014 (dále jen “zákon o spotřebních daních”) prokázala, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné nebo oprávněně nabyté bez daně.

2. Žalobkyně namítá, že v průběhu správního řízení prokázala řádné zdanění vybraných výrobků skladovaných na čerpací stanici. Nesouhlasí s názorem žalovaného, že v nádržích č. 1 a č. 3 skladovala jiné než deklarované a řádně zdaněné minerální oleje. Motorovou a směsnou naftu žalobkyni dodala společnost S. P. Žalobkyně připouští, že tato nafta byla znečištěna barvivem Dyeguard Red MC25Y, k tomuto obarvení došlo chybou obsluhy výdejní lávky, konkrétně řidičem P. K., který své pochybení uznal. Žalobkyně navrhuje jako důkaz provést jeho výslech, popř. provést důkaz spisem celního úřadu sp. zn. 25514/2015-610000-12, v rámci něhož řidič P. K. při výslechu dne 26. 5. 2015 výslovně uvedl, že při plnění lehkých topných olejů (dále jen „LTO“) do cisterny použil rameno na motorovou naftu čistou, ačkoli zadal plnění na LTO. Řidič takto chybně postupoval den před plněním cisterny určené žalobkyni, neboť použil plnicí rameno pro výdej motorové nafty pro výdej extra lehkého topného oleje (dále jen „ETO“). Žalobkyně předkládá důkazy, které prokazují, že plnicí lávka pro plnění ETO byla použita předešlý den. Konkrétně dokládá nákladní dodací list č. 0000032007 ze dne předcházejícího plnění cisterny určené žalobkyni, z něhož plyne, že na plnicí lávce bylo vydáno ETO vč. Dyeguard Red MC25Y řidiči P. K. Dále dokládá nákladní dodací list č. 0000032010, vyjádření provozovatele daňového skladu společnosti T. O. a dodavatele technologie plnicí plávky společnosti P. P. Tyto společnosti popsaly, jak došlo v rámci výměny výdejních ramen k obarvení komory s motorovou naftou zbytkem obarveného zboží.
3. Dále žalobkyně namítá, že zabarvení nafty nemělo žádný vliv na její faktické vlastnosti, což ostatně plyne i z protokolů o zkoušce vzorku, z nichž je patrné, že žalobkyně skladovala na čerpací stanici pouze motorovou naftu a směsnou naftu, které byly řádně zdaněny, a pouze v důsledku pochybení řidiče K. došlo k jejich zabarvení. Žalobkyně považuje napadeného rozhodnutí za nezákonné, protože jí nemohla vzniknout povinnost hradit spotřební daň z olejů, které nikdy neskladovala.
4. Žalobkyně v průběhu řízení před celním úřadem i v rámci odvolacího řízení navrhovala provedení důkazů výslechem svědků P. K., M. M. a J. V. a provedení listinných důkazů, konkrétně nákladního dodacího listu číslo 0000032007, vyjádření provozovatele daňového skladu, vyjádření dodavatele technologie plnicí lávky – společnosti P. P. a nákladního dodacího listu číslo 0000032010. Žalovaná však tyto důkazní návrhy neprovedla s tím, že jejich provedením by nemohly být zjištěny relevantní skutečnosti s dopadem na předmětné řízení. Žalobkyně považuje odůvodnění zamítnutí důkazních návrhů za zcela nedostatečné, což způsobuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného. Žalobkyně v této souvislosti odkázala na nález Ústavního soudu ČR ze dne 2. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3067/10 (publ. pod č. 32, sv. 60 Sb.ÚS; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <https://nalus.usoud.cz>), který je aplikovatelný i na řízení před správními orgány. Žalovaný neprovedl veškeré důkazní návrhy bez věcného odůvodnění, čímž zkrátil žalobkyni na právu na spravedlivé projednání věci, neboť nemůže zjistit, jaké myšlenkové konstrukce vedly žalovanou k neprovedení navrhovaných důkazů.

5. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě předně odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Nesouhlasí s námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí z důvodu nedostatečného vypořádání navržených důkazních prostředků. Jejich odůvodnění je srozumitelné. Žalovaný s oporou v důkazních prostředcích podrobně rozvedl, že vzhledem ke složení skladovaných minerálních olejů nemohlo dojít ke kontaminaci způsobem konstruovaným žalobkyní. Vzhledem k tomu, že žalobkyně tvrzený způsob kontaminace žalovaný vyvrátil, byly navržené důkazní prostředky k dalšímu vysvětlení této irelevantní verze již bez významu a nebylo nutné sofistikovaně odůvodňovat odmítnutí na věc nedopadajících důkazních prostředků.
6. Žalovaný nesouhlasí ani s žalobní námitkou, podle níž žalovaný neprokázal, že žalobkyně skladovala nezdaněné minerální oleje. Žalovaný v této souvislosti odkazuje na body 19 až 24 napadeného rozhodnutí, kde s oporou v důkazních prostředcích postavil najisto, jaké konkrétní oleje a v jakém množství byly žalobkyně na čerpací stanici skladovány a že se pro absenci dokladů prokazujících zdanění jednalo o minerální oleje nezdaněné. Skutečnost, že byl skutkový stav zjištěn bez důvodných pochybností, se odrazila i ve změně způsobu stanovení důkazní povinnosti z pomůcek na dokazování.
7. Žalovaný nesdílí ani názor žalobkyně, že je napadené rozhodnutí nezákonné, jelikož žalobkyně minerální oleje řádně a včas zdanila a případné značení značkovací látkou nemohlo mít vliv na jejich faktické vlastnosti. K této námitce žalovaný uvedl, že žalobkyně na čerpací stanici nikdy neskladovala „čistou“ motorovou naftu a neprokázala zdanění předmětných směsí minerálních olejů, neboť nepředložila doklady prokazující jejich zdanění. Ostatně sama žalobkyně uvádí, že předmětné minerální oleje byly značeny, nejednalo se tak o „čistou“ motorovou naftu.
8. Krajský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, v rozsahu všech napadených výroků (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) a v mezích uplatněných žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Soud rozhodl ve věci samé bez nařízení jednání, neboť žalobkyně s tímto postupem vyslovila souhlas výslovně a žalovaný konkludentně (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
9. Z obsahu správního spisu celních orgánů soud zjistil následující skutečnosti:
10. Z protokolu ze dne 7. 10. 2014, č. j. 112500/2014-620000-32.1, soud zjistil, že celní úřad provedl na čerpací stanici S., provozovanou žalobkyní v Ž. na ulici P., místní šetření, jehož předmětem byla kontrola evidence dodávek minerálních olejů a prokázání jejich zdanění a odběr vzorků minerálních olejů v rámci monitoringu kvality pohonných hmot. V rámci místního šetření celní úřad odebral z výdejních stojanů čerpací stanice kontrolní vzorky motorové nafty, automobilového benzinu a směsné nafty, mj. vzorek směsné nafty č. 620302-14-10-004 z (stojan č. 6) a vzorky motorové nafty č. 620302-14-10-007 (stojan č. 1) a č. 620302-14-10-008 (výdejní stojan č. 3). Vizuální kontrolou odebraných vzorků motorové nafty celní úřad zjistil, že barva vzorku odebraného ze stojanu č. 6 se odlišuje od ostatních vzorků motorové nafty odebraných ze stojanů č. 1 a č. 3. Celní úřad tak dospěl k závěru, že žalobkyně skladuje kapalinu červené barvy v nádrži č. 1 (odběr ze stojanu č. 1 a č. 3), kterou deklaruje a prodává jako pohonnou hmotu DIESEL, a proto toto zboží zajistil v místě jeho uložení do doby, než se prokáže, zda se jedná o motorovou naftu pro pohon motorů. V nádrži č. 1 byl měrnou tyčí zjištěn stav minerálních olejů 140 cm, což dle litrovací tabulky odpovídá cca 19 405 litrům. Vedoucí čerpací stanice při místním šetření předložila výpis nádrží online, dle něhož se v nádrži č. 1 nachází 19 456 litrů pohonné

hmoty DIESEL, nádrž č. 3 obsahuje 15 743 litrů pohonné hmoty DIESEL SMN30. Dále předložila doklady vztahující se k minerálním olejům obchodního označení motorová nafta a směsná motorová nafta (SMN).

11. Celně technická laboratoř Generálního ředitelství cel (dále jen „celně technická laboratoř“) vydala protokol ze dne 10. 10. 2014, č. j. 51512/2014-900000-20, o zkoušce vzorku č. 620302-14-10-007 ze stojanu č. 1 (dále jen „protokol o zkoušce 007“), dle něhož *„vzorek obsahoval barvivo (načervenalá barva vzorku) a $(3,2 \pm 0,3)$ mg/l značkovací látky SY 124. Přítomnost látek jiného typu nebyla provedenými zkouškami zjištěna.(...) Předložený vzorek byl pravděpodobně směsí motorové nafty a lehkého topného oleje či motorové nafty barvené a značené pro lodní dopravu, dle obsahu značkovací látky v poměru 1:1“*. Dále celně technická laboratoř vydala protokol ze dne 10. 10. 2014, č. j. 51513/2014-900000-20, o zkoušce vzorku č. 620302-14-10-008 ze stojanu č. 3 (dále jen „protokol o zkoušce 008“), dle něhož *„vzorek obsahoval barvivo (načervenalá barva vzorku) a $(3,2 \pm 0,3)$ mg/l značkovací látky SY 124. Přítomnost látek jiného typu nebyla provedenými zkouškami zjištěna. (...) Předložený vzorek byl pravděpodobně směsí motorové nafty a lehkého topného oleje či motorové nafty barvené a značené pro lodní dopravu, dle obsahu značkovací látky v poměru 1:1.“* Dále celně technická laboratoř vydala protokol ze dne 10. 10. 2014, č. j. 51508/2014-900000-20, o zkoušce vzorku směsné nafty č. 620302-14-10-004 ze stojanu č. 6 (dále jen „protokol o zkoušce 004“), z jehož odborných závěrů vyplývá, že *„analyzovaný vzorek byla směs těžkého plynového oleje s $(31,9 \pm 1,0)$ % hm., tj. $(30,7 \pm 1,0)$ % obj. methylesterů mastných kyselin, obsahující $(0,2 \pm 0,1)$ mg/l značkovací látky SY 124.“*
12. Dne 10. 10. 2014 provedl celní úřad na čerpací stanici opakované místní šetření (protokol ze dne 10. 10. 2014, č. j. 113931/2014-620000-32.1), jehož předmětem byla kontrola evidence dodávek minerálních olejů (směsné nafty – diesel SMN30) a prokázání jejich zdanění podle § 5 zákona o spotřebních daních a odběr vzorku minerálních olejů v rámci monitoringu kvality pohonných hmot. V rámci místního šetření celní úřad provedl kontrolní odběry vzorků směsné nafty z výdejních stojanů, a to mj. vzorku č. 620302-14-10-011 (výdejní stojan č. 3) a vzorku č. 620302-14-10-012 (výdejní stojan č. 5). Na základě výsledků rozboru vzorku č. 620302-14-10-004 celně technické laboratoře, odebraného při místním šetření dne 7. 10. 2014 z výdejního stojanu č. 6 (protokol o zkoušce 004), ve kterém byla zjištěna přítomnost značkovací látky v rozporu se zákonem o spotřebních daních, celní úřad přistoupil k zajištění motorových olejů.
13. Z protokolu o místním šetření ze dne 30. 10. 2014, č. j. 113931-4/2014-620000-32.1, jehož předmětem bylo přecerpání zajištěných minerálních olejů, soud zjistil, že celní úřad provedl z nádrže č. 3 odběr vzorku č. 620302-14-10-022, který byl odebrán při stočení cca 2 000 litru do autocisterny.
14. Následně vydala celně technická laboratoř protokol ze dne 8. 12. 2014 č. j. č. j. 53667/2014-900000-20, o zkoušce vzorku č. 620302-14-10-011 ze stojanu č. 3 (dále jen „protokol o zkoušce 011“), z jehož odborných závěrů vyplývá, že v analyzovaném vzorku byl zjištěn obsah značkovací látky SY 124 $< 0,1$ mg/l, avšak zjištěný obsah značkovací látky je *„zatížen možnou koelucí jiné látky“*. Dne 8. 12. 2014 vydala celně technická laboratoř protokol č. j. 53663/2014-900000-20, o zkoušce vzorku č. 620302-14-10-012 ze stojanu č. 5 (dále jen „protokol o zkoušce 012“), z jehož odborných závěrů vyplývá, že v analyzovaném vzorku byl zjištěn obsah značkovací látky $(0,2 \pm 0,1)$ mg/l.

15. Z odborných závěrů protokolu celně technické laboratoře ze dne 2. 2. 2015, č. j. 57267/2014-900000-20, o zkoušce vzorku č. 620302-14-10-022 (dále jen „protokol o zkoušce 022“) vyplývá, že v analyzovaném vzorku byl „zjištěný obsah značkovací látky SY124 ($0,2 \pm 0,1$) mg/l“.
16. Dne 12. 6. 2015, č. j. 103888/2015-610000-32.1, vyzval celní úřad žalobkyni k podání daňového přiznání ke spotřební dani z minerálních olejů za zdaňovací období říjen 2014 v náhradní lhůtě 8 dnů ode dne doručení. Žalobkyně v reakci na výzvu k podání daňového přiznání uvedla, že je přesvědčena, že výzva není důvodná, jelikož spotřební daň byla již zaplacená.
17. Následně vydal celní úřad platební výměr ze dne 16. 11. 2015, č. j. 198618/2015-610000-32.1, kterým žalobkyni podle pomůcek dle § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) vyměřil spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období říjen 2014 v celkové výši 320 047 Kč. Celní úřad rozhodnutí odůvodnil tím, že žalobkyně neprokázala zdanění minerálních olejů spotřební daní. Žalobkyně v rámci místních šetření celního úřadu předložila doklady dokládající zdanění minerálního oleje obchodního označení motorová nafta a směsná motorová nafta určených pro pohon motorů, avšak na základě protokolu o zkoušce je prokázáno, že na čerpací stanici skladovala a nabízela k prodeji směsi minerálních olejů - motorové nafty/směsné motorové nafty s minerálním olejem, které byly barveny a značkovány značkovací látkou SY 124. Celní úřad konstatoval, že předložené doklady se nevztahují ke skladovaným směsem a nelze je akceptovat jako doklady prokazující jejich řádné zdanění podle zákona o spotřebních daních.
18. Žalobkyně podala proti platebnímu výměru odvolání, v němž nesouhlasila s vyměřením spotřební daně z minerálních olejů. Byť byla motorová nafta znečištěna barvivem, byla řádně zdaněna. Ke znečištění došlo chybou obsluhy, proto navrhla výslech svědků řidiče P. K., vedoucího provozu výdejního místa M. M. a J. V., a dále provedení listinných důkazů, a to nákladního dodacího listu č. 0000032007, vyjádření provozovatele daňového skladu, vyjádření dodavatele technologie plnicí lávky – společnosti P. P. a nákladního dodacího listu č. 0000032010.
19. Žalovaný v rámci odvolacího řízení výzvou ze dne 1. 3. 2016 vyzval žalobkyni, aby se vyjádřila k odlišnému právnímu názoru odvolacího orgánu, k shromážděným důkazním prostředkům a zjištěným skutečnostem, případně navrhla provedení dalších důkazních prostředků. Žalobkyně v reakci na tuto výzvu setrvala na tvrzení stran kontaminace skladovaných minerálních olejů zbytkem minerálního oleje z výdejního ramene použitého při předchozím závozu. Dále zopakovala důkazní návrhy uvedené v odvolání.
20. Žalovaný následně napadeným rozhodnutím změnil platební výměr celního úřadu. Potvrdil závěr celního úřadu, že žalobkyně skladovala ke dni 7. 10. 2014 v nádržích č. 1 a č. 3 směsi minerálních olejů (motorové nafty s minerálním olejem, který byl barven a značkován), k nimž se žalobkyní předložené doklady nevztahují. Vyloučil možnost, že by šlo o prostou kontaminaci značkováním a barvením olejem přítomným z předchozího dne ve výdejním ramenu mezi měřidlem a ventilem. Celní úřad však dle žalovaného pochybil při způsobu stanovení daně, pokud vyměřil žalobkyni spotřební daň podle pomůcek, ačkoliv daňová povinnost měla být stanovena dokazováním, protože nebyly kumulativně splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek dle § 98 daňového řádu.

21. Soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností žalobou napadeného rozhodnutí spočívající v nedostatečném odůvodnění důkazních návrhů. Obecně lze uvést, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu může spočívat v nedostatku důvodů, anebo v jeho nesrozumitelnosti [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů napadeného rozhodnutí se primárně týká nedostatku odůvodnění rozhodnutí správce daně, jehož náležitosti vyplývají z § 102, resp. § 116 daňového řádu. Podle § 102 odst. 2 daňového řádu „[v] odůvodnění správce daně uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí.“ Podle § 102 odst. 3 daňového řádu „[v] odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně dále uvede, které skutečnosti má za prokázané, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jak věc posoudil po právní stránce.“ Podle § 116 odst. 2 daňového řádu dále „[v] odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí.“
22. Současně je třeba uvést, že v rámci daňového řízení má daňový subjekt povinnost prokázat svá tvrzení týkající se skutečností, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je tedy povinen navrhopvat důkazní prostředky, kterými mohou být listiny i svědecké výpovědi jiných osob ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu. Správci daně však není uložena povinnost bez výjimky provádět každý navržený důkaz. Naproti tomu je ale správce daně povinen dojít k úplnému a řádnému zjištění skutkového stavu pro správné stanovení daňové povinnosti (§ 92 odst. 2 ve spojení s § 8 odst. 1 daňového řádu). Je tak v pravomoci správce daně posoudit účelnost provedení jednotlivých důkazních prostředků a v případě, že mohou objasnit skutečnosti týkající se předmětu řízení, je i povinností správce daně navržené důkazy provést. Správce daně však není povinen provádět navržený důkaz, u kterého dospěje k závěru, že nemůže pomoci ověřit a objasnit prokazovanou skutečnost. Stejně tak může správce daně navržený důkaz odmítnout za situace, kdy je v rámci daňového řízení zjištěn skutkový stav dostatečně. Neprovedení je však správce daně vždy povinen zdůvodnit [srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 15. 5. 2009, č. j. 2 Afs 124/2008-127, ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 180/2014-21, a ze dne 27. 7. 2016, č. j. 2 Afs 35/2016-43; rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz].
23. V posuzované věci žalobkyně navrhla v odvolání (a shodně také v podání ze dne 8. 3. 2016) provedení dokazování výsledkem svědků P. K. (řidiče cisterny), M. M. (vedoucího provozu výdejního místa topných olejů), J. V. (jednatele společnosti P. P.) a listinnými důkazy (nákladní dodací list č. 0000032007, vyjádření provozovatele daňového skladu, vyjádření dodavatele technologie plnicí lávky – společnosti P. P. a nákladní dodací list č. 0000032010). Žalovaný odmítl provedení těchto důkazů s odůvodněním, že jejich provedením by již nemohly být zjištěny relevantní skutečnosti s dopadem na řízení. Žalobkyně navrhovala důkazní prostředky k prokázání kontaminace předmětných minerálních olejů výdejním ramenem stáčecího místa. Tuto verzi však žalovaný vyloučil vzhledem k dalším důkazům, jimiž prokázal složení motorových olejů skladovaných v nádržích č. 1 a č. 3. Žalovaný tak dospěl k závěru, že žalobkyní navržené důkazy jsou irelevantní a nemohou zvrátit zjištěný skutkový stav.
24. Uvedeným závěrům nelze nic vytknout a krajský soud se s názorem žalovaného zcela ztotožňuje. V předmětné věci správní orgány shromáždily dostatečné množství důkazů, a skutečnosti, které provedením uvedených důkazů žalobkyně hodlala prokázat, nemohou

mít na vliv na skutková zjištění rozhodná pro posouzení věci. Žalovaný řádně odůvodnil své závěry ohledně toho, proč provedení důkazů nepřistoupil, a krajský soud považuje takové odůvodnění za příléhavé a dostačující. Námitka je proto nedůvodná.

25. Dále soud přistoupil k posouzení žalobního bodu, podle něhož žalobkyně skladovala v nádržích č. 1 a 3 řádně zdaněné minerální oleje. Pro posouzení této námítky je stěžejní otázka, jaké minerální oleje žalobkyně skladovala a zda prokázala jejich zdanění.
26. Podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je plátcem daně právnická či fyzická osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela.
27. Podle § 5 odst. 1 zákona o spotřebních daních platí, že na daňovém území České republiky se prokazuje zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu daňovým dokladem nebo dokladem o prodeji či dokladem o dopravě vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených, pokud tento zákon nestanoví jinak.
28. Podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních vzniká povinnost přiznat a zaplatit daň také dnem nabytí vybraných výrobků nebo dnem jejich prodeje plátcí uvedenými v § 4 odst. 1 písm. f) nebo dnem zjištění, že plátce vybrané výrobky po nějakou dobu držel, nebo že je drží, a to tím dnem, který nastal dříve.
29. Ohledně složení minerálních olejů, které žalobkyně ke dni 7. 10. 2014 skladovala v nádržích č. 1 a č. 3 žalovaný vyšel z odběrů vzorků provedených při místním šetření dne 8. 10. 2014 a z protokolů celně technické laboratoře o zkoušce těchto vzorků. V případě nádrže č. 1 šlo o odběr vzorků ze stojanů č. 1 a č. 3 a o protokoly celně technické laboratoře o zkoušce těchto vzorků č. 007 a č. 008. Dle těchto protokolů v případě motorové nafty v nádrži č. 1 šlo o směs minerálních olejů – motorové nafty s minerálním olejem, který byl barven červeným barvivem a značkován látkou SY 124. Z obou protokolů plyne přítomnost barviva a značkovací látky. Vzhledem k tomu, že v obou odebraných vzorcích byla koncentrace značkovací látky zcela shodná ($3,2 \pm 0,3$ mg/l), jedná se o reprezentativní stav celé nádrže č. 1. Podle § 2 vyhlášky Ministerstva průmyslu a obchodu č. 61/2007 Sb., kterou se stanoví podrobnosti značkování a barvení vybraných minerálních olejů a značkování některých dalších minerálních olejů, ve znění účinném od 1. 7. 2013 (dále jen „vyhláška o značkování a barvení vybraných minerálních olejů“), se pro značkování minerálních olejů používá značkovací látka SY 124 v koncentraci nejméně 6 mg/l. Vzhledem k přítomnosti značkovací látky v množství převyšujícím 3 mg/l je zřejmé, že polovinu směsi v nádrži tvořil značkováný olej, což vylučuje žalobkyní namítanou verzi, že by šlo o prostou kontaminaci značkováným a barveným minerálním olejem z předchozí dodávky minerálních olejů ve výdejním ramenu mezi měřidlem a ventilem. Pokud by k namítané kontaminaci došlo, pak by pouhé desítky litrů (50 až 70) takového minerálního oleje obsaženého ve výdejním ramenu nemohly zapříčinit zabarvení obsahu nádrže č. 1 (k datu 7. 10. 2014 množství 19 456 l) tak, aby zabarvení bylo viditelné pouhým okem, jak plyne z protokolu o místním šetření ze dne 7. 10. 2014 a z protokolů o zkoušce č. 007 a č. 008.
30. Pro posouzení obsahu směsné nafty skladované v nádrži č. 3 jsou relevantní odběry vzorků provedené z této nádrže při místních šetřeních dne 8. 10. 2014, 30. 10. 2014 a 30. 10. 2014 a

protokoly o zkoušce vzorků č. 004, 011, 012 a 022. Dle protokolů o zkoušce č. 004, č. 012 a č. 022 byla ve vzorcích přítomna značkovácí látka SY 124. a to v shodné koncentraci $0,2 \pm 0,1$ mg/l. Dle protokolu o zkoušce č. 011 pak byla koncentrace značkovácí látky SY 124 pouze $<0,1$ mg/l. Zjištěný obsah však byl dle závěru celně technické laboratoře zatížen možnou koelucí jiné látky. Podle § 2 vyhlášky o značkování a barvení vybraných minerálních olejů se pro značkování minerálních olejů používá značkovácí látka SY 124 v koncentraci nejméně 6 mg/l. Malé množství minerálního oleje ve výdejním ramenu (50 až 70 litrů) by tak nemohlo způsobit kontaminaci celého obsahu nádrže č. 3 (k datu 7. 10. 2014 množství 15.743 litrů) značkovací látkou ve výše uvedených koncentracích. Rovněž v případě obsahu nádrže č. 3 je tedy vyloučeno, aby ke kontaminaci neznačeného minerálního oleje v nádrži č. 3 došlo pouhým smísením se značkováním minerálním olejem z předchozího dne obsaženým ve výdejním ramenu mezi měřidlem a ventilem výdejního ramene.

31. Co se týče dokladů prokazujících zdanění minerálních olejů, je mezi účastníky nesporné, že žalobkyně v průběhu řízení před celním úřadem předložila ve vztahu ke skladovaným minerálním olejům doklady, které prokazují zdanění minerálního oleje obchodního označení motorová nafta a směsná motorová nafta, tj. dokumenty vztahující se k čisté motorové naftě (nebarvené a neznačkové) určené pro pohon motorů. Složení minerálních olejů v nádržích č. 1 a č. 3 však neodpovídalo minerálním olejům uvedeným na předložených dokladech.
32. Soud se vzhledem k výše uvedeným skutkovým zjištěním ztotožňuje se závěrem žalovaného, že žalobkyně v řízení doložila pouze zdanění čisté motorové nafty, nikoli zdanění minerálních olejů skladovaných v nádržích č. 1 a 3. Není přitom rozhodující, kdo a kdy žalobkyní skladované minerální oleje vytvořil a převezl, neboť daňová povinnost dopadá na žalobkyni, která předmětné oleje k 7. 10. 2014 skladovala. Odpovědnost skladovatele vybraných výrobků dle zákona o spotřebních daních je objektivní. I pokud by záměnu motorových olejů zapříčinil řidič cisterny a žalobkyně by byla v dobré víře, že na čerpací stanici prodává motorovou a směsnou motorovou naftu bez zabarvení, k níž disponuje doklady, neměla by tato skutečnost vliv na její povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň. Vzhledem k výše uvedenému jsou nedůvodné i související žalobní námitky žalobkyně, že znečištění nemělo vliv na faktické vlastnosti skladované nafty a že byla v dobré víře, že skladuje motorovou a směsnou naftu bez zabarvení, a nemají vliv na její daňovou povinnost.
33. S ohledem na shora uvedené závěry soud žalobu zamítl jako nedůvodnou (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
34. Soud neprovedl žalobkyní navrhované důkazy výsledky svědků a listinami. Žalobkyní tvrzené skutečnosti, které by měly být provedením těchto důkazů zjištěny, nemohou mít na závěry soudu žádný vliv. I pokud by se navrhovanými důkazy prokázala kontaminace skladovaných minerálních olejů barvivem Dyeguard Red MC25Y, nemohlo by toto zjištění vzhledem k dalšímu skutkovému zjištění (koncentrace barviva ve vzorcích) mít vliv na daňovou povinnost žalobkyně. Provedení těchto důkazů tedy soud shledal nadbytečným.
35. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věcech neměla úspěch. Procesně úspěšný žalovaný vznik nákladů řízení o žalobě netvrdil a ani ze soudního spisu neplyne, že by mu nějaké

náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti vznikly. Proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 15. října 2018

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.

předsedkyně senátu