



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců Mgr. Václava Trajera a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobce: **SILMET Plus, s.r.o.**, IČO: 26210967,
sídlem Na Flusárně 168, 261 01 Příbram III,
zastoupený Mgr. Jiřím Kokešem, advokátem,
sídlem tamtéž,

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**,
sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 11. 2015, č. j. 29330/2015-900000-304.8,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Generálního ředitelství cel ze dne 11. 11. 2015, č. j. 29330/2015-900000-304.8, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 4. 2015, č. j. 29591/201-620000-32.1. Tímto rozhodnutím správce daně podle § 101 zákona č.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), uložil žalobci propadnutí vybraných výrobků – směsné motorové nafty, vedené v evidencích žalobce pod kódem nomenklatury 3824 90 99, v množství 14 038 litrů, podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), které jsou předmětem spotřební daně z minerálních olejů podle § 45 odst. 3 písm. k) téhož zákona (dále též „vybrané výrobky“), u nichž nebylo prokázáno, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, ani nebyl prokázán způsob jejich oprávněného nabytí za ceny bez daně. Zároveň správce daně vyslovil, že vlastníkem propadnutých vybraných výrobků se v souladu s § 42d odst. 2 zákona o spotřebních daních stává stát. Žalobce se současně domáhal toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobce konstatoval, že již v předcházejícím řízení předložil doklady, které prokazují zdanění směsné motorové nafty, která se ve skutečnosti nacházela v zásobníku č. 3 na čerpací stanici na adrese „X“. Podle žalobce žalovaný nesprávně uzavřel, že v tomto zásobníku byly skladovány jiné minerální oleje než směsná motorová nafta, jejíž zdanění žalobce řádně prokázal. Žalobce připustil, že dodaná směsná motorová nafta byla znečištěna barvivem Dyeguard Red MC25Y, k čemuž došlo chybou obsluhy výdejní lávky řidičem P. K., který své pochybení písemně uznal. Uvedený řidič pochybil tím, že den před plněním cisterny určené pro žalobce v rámci plnění cisterny extralehkým topným olejem (dále jen „ETO“) užil plnicí rameno sloužící pro výdej směsné motorové nafty pro výdej ETO; zbytek ETO v tomto výdejním ramenu znečistil následující den stáčenou směsnou motorovou naftu, která byla následně dodána čerpací stanici žalobce v Žatci. Jako důkaz žalobce předložil nákladní dodací list č. „X“, který obsahuje údaj o tom, že na plnicí lávce bylo vydáno ETO zabarvené Dyeguard Red MC25Y řidiči K., dále nákladní dodací list č. „X“, vyjádření provozovatele daňového skladu TERMINAL OIL a.s. a dodavatele technologie plnicí lávky PSMONT PLUS, s.r.o. Žalobce byl přesvědčen, že pouze pochybením řidiče K. došlo k tomu, že mu byla do zásobníku č. 3 na čerpací stanici v Žatci uskladněna směsná motorová nafta obarvená barvivem.
3. Poukázal na to, že podle žalovaného byla v daném zásobníku skladována směs nízkosírného plynového oleje s methylestery mastných kyselin, v němž byla zjištěna přítomnost značkovací látky N-ethyl-N-[2-(1isobutoxy-ethoxy)ethyl]-4-(fenylazo)anilin s identifikačním barevným odstínem SOLVENT YELLOW 124 (dále jen „SY 124“), což je pro použití analyzovaných minerálních olejů jako pohonné hmoty pro silniční vozidla v rozporu se zákonem o spotřebních daních. Pokud došlo k obarvení směsné motorové nafty, která po tomto obarvení dle názoru žalovaného splňuje parametry jiného minerálního oleje, neměl žalobce žádnou možnost tomu zabránit, když důvodně předpokládal i s ohledem na předchozí bezproblémovou spolupráci s řidičem, že ten splnil veškeré podmínky dodavatele nafty při čerpání pohonných hmot do cisterny, a proto žalobce neměl důvod pochybovat o tom, že je do zásobníku č. 3 uskladněna směsná motorová nafta dle objednávky, která byla řádně zdaněna. Žalobce byl tedy v dobré víře, že v zásobníku č. 3 nabízí k prodeji řádně zdaněnou směsnou motorovou naftu, přičemž neměl nejmenšího tušení, že snad byla motorová nafta jakkoli obarvena nebo že do ní byla přidána značkovací látka, a že by tedy splňovala parametry jiného výrobku. Jestliže žalovaný uvádí, že byla v analyzovaných vzorcích zjištěna přítomnost značkovací látky SY 124, pak žalobce nevěděl, jakým způsobem se tato značkovací látka mohla do vzorků dostat; žalobce přitom nemůže za údajnou přítomnost značkovací látky odpovídat, neboť Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

tato se mohla do předmětných vzorků dostat pouze chybou obsluhy výdejní lávky. Jakoukoli jinou možnost žalobce odmítl, přičemž nebylo ze strany daňových orgánů prokázáno, jakým způsobem se měla značkovací látka do analyzovaných vzorků dostat. Žalobce na podporu svých tvrzení navrhl provedení výsledků svědků K., M. a Ing. V.

4. Žalobce byl přesvědčen, že všemi předloženými doklady prokázal, že v zásobníku č. 3 byla skutečně skladována směsná motorová nafta, nikoliv jiný výrobek, a že případné zabarvení nafty je pouze nepatrné a nemůže mít vliv na faktické vlastnosti směsné motorové nafty. Žalobce konstatoval, že prokázal, že s vybranými výrobky nebylo nakládáno způsobem uvedeným v § 42 odst. 2 zákona o spotřebních daních, jelikož směsná motorová nafta byla řádně zdaněna a skladována v souladu se zákonem o spotřebních daních. Rozhodnutí žalovaného je podle žalobce nezákonné, neboť nebyly splněny podmínky pro rozhodnutí o propadnutí minerálních olejů.

Vyjádření žalovaného k žalobě

5. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Uvedl, že posoudil tvrzení žalobce stran znečištění směsné motorové nafty a dospěl k závěru, že neodpovídá zjištěnému skutkovému stavu, neboť laboratorním zkoumáním vzorku předmětné směsné motorové nafty nebyla zjištěna přítomnost barviva Dyeguard Red MC25Y, nýbrž se jednalo o přítomnost značkovací látky SY 124 v množství $0,2 \pm 0,1$ mg/l, která byla dle protokolu o zkoušce č. j. „X“ detekována ve vzorku ev. č. „X“ odebraném dne 10. 10. 2014 ze stojanu č. 5. Zastoupení tohoto množství značkovací látky SY 124 v minerálním oleji skladovaném v zásobníku č. 3 bylo potvrzeno analýzou vzorku ev. č. „X“, který byl odebrán v průběhu přecherpávání zajištěného minerálního oleje ze zásobníku č. 3 po stočení cca 2 000 litrů. Žalovaný poukázal na § 134a odst. 1 zákona o spotřebních daních a § 2 odst. 1 vyhlášky č. 61/2007 Sb., kterou se stanoví podrobnosti značkování a barvení minerálních olejů a značkování některých dalších minerálních olejů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška č. 61/2007 Sb.“), podle něhož se ke značkování a barvení minerálních olejů uvedených v § 134b odst. 1 zákona o spotřebních daních používá tekuté směsi značkovací látky SY 124 a zejména červeného barviva Solvent Red 19. Podle tvrzení žalobce došlo ke znečištění předmětné směsné motorové nafty při výdeji produktu ETO uvedeného v nákladním dodacím listě č. „X“ k závažnému pochybení obsluhy výdejní lávky, které popsal vedoucí provozu společnosti TERMINAL OIL a.s., Ing. M. M., dle něhož došlo k iniciaci dávkování barviva Dyeguard Red MC25Y a jeho prolínání do výdejního ramene pro výdej motorové nafty přes ochrannou zpětnou klapku mezi oběma rameny. Při následném plnění autocisterny dne 5. 10. 2014 v čase 7:28 až 8:15 hodiny došlo při plnění komory motorovou naftou k tomu, že ve výdejním ramenu mezi měřidlem a ventilem výdejního ramene zůstalo cca 50 až 70 litrů zbarvené motorové nafty, která zbarvila celou komoru. Zároveň však uvedl, že v případě provedení rozboru tímto způsobem obarvené motorové nafty musí být zřejmé, že obsah barviva Dyeguard Red MC25Y bude zcela minimální a bude odpovídat poměru obarvené nafty 50 až 70 litrů ke zbytku komory s čistou motorovou naftou, tedy cca 7 000 litrů. Žalovaný k tomu uvedl, že z předloženého nákladního dodacího listu č. „X“ je v souladu s tvrzením žalobce zřejmé, že výdejním ramenem určeným pro výdej motorové nafty, ve kterém mělo zůstat cca 50 až 70 litrů zbarvené motorové nafty, bylo před výdejem předmětné motorové nafty přecherpáno minimálně 7 008 litrů motorové nafty, a to v případě plnění komory č. 21 dotčené autocisterny. Pokud bylo stejné výdejní rameno teprve následně užito pro výdej 4 003 litrů směsné motorové nafty, nemohla být značkovací látka SY 124 v množství $0,2 \pm 0,1$ mg/l Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

detekována ve vzorku odebraném ze zásobníku č. 3, ve kterém bylo skladováno 14 038 litrů minerálního oleje vedeného jako směsná motorová nafta. Žalovaný tedy s ohledem na výše uvedené skutečnosti tvrzení žalobce týkající se znečištění směsné motorové nafty odmítl.

6. Žalovaný uvedl, že detekce značkovací látky SY 124 v minerálním oleji určeném pro pohon motorů zpravidla poukazuje na to, že minerální olej nebyl řádně zdaněn. Protože tvrzení žalobce stran znečištění směsné motorové nafty barvivem Dyeguard Red MC25Y neodpovídalo zjištěným skutečnostem, dospěl žalovaný ve shodě se správcem daně k závěru, že v daném případě nebyl ke skladovanému minerálnímu oleji předložen doklad ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních, neboť žalobce neprokázal, že přítomnost značkovací látky SY 124 v analyzovaném minerálním oleji byla zapříčiněna technologickou nekázní dodavatele a že tato technologická nekázeň neměla dopad na řádné zdanění směsné motorové nafty. Žalovaný dále zdůraznil, že otázka samotného zavinění znečištění směsné motorové nafty značkovací látkou SY 124 způsobené pochybením řidiče Kopce je irelevantní, jelikož žalobce měl přijmout taková opatření, aby prokázal, že doklad o prodeji č. „X“ se skutečně vztahuje k minerálnímu oleji, který obsahoval značkovací látku SY 124.
7. Žalovaný konstatoval, že žalobce navrhl svědecké výpovědi v žalobě uvedených svědků teprve v soudním řízení, tudíž se daňové orgány v předcházejícím řízení k těmto návrhům nemohly vyjádřit. Žalovaný dodal, že by nepochybně navržené důkazní prostředky provedl, pokud by dospěl k závěru, že mohou prokázat tvrzení žalobce. K výpovědi svědka K. žalovaný upozornil na to, že v rámci předcházejícího řízení vzal prohlášení pana K. ze dne 9. 10. 2014 na vědomí a vyhodnotil je v souvislosti se zjištěným stavem. Tento svědek nemohl dle žalovaného ozřejmit způsob nakládky předmětné směsné motorové nafty, ani otázky spojené s tím, zda po cestě na předmětnou čerpací stanici žalobce došlo i k dalším vykládkám, neboť dle nákladního dodacího listu č. „X“ směsnou motorovou naftu stočil do autocisterny ve skladu společnosti TERMINAL OIL a.s., řidič P. Z., který ji dle stáčecího lístku dodal rovněž dne 5. 10. 2014 na čerpací stanici žalobce. Navržené výsledky svědků M. a Ing. V. mohou dle názoru žalovaného pouze potvrdit způsob fungování výdejní lávky popsany v předmětných vyjádřeních těchto osob, která již v předcházejícím řízení žalovaný hodnotil v souvislosti se zjištěným stavem. Žalovaný uzavřel, že shledal za prokázané, že s předmětným minerálním olejem bylo nakládáno způsobem uvedeným v § 42 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních, a byl tedy dán zákonný důvod pro rozhodnutí o jeho propadnutí.

Posouzení věci soudem

8. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť žalobce i žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.
9. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věť druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věť první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

10. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
11. Z hlediska skutkových zjištění není mezi účastníky sporná skutečnost, že dne 7., 10. a 30. 10. 2014 byly při místních šetřeních provedených na čerpací stanici žalobce v Žatci odebrány vzorky minerálního oleje evidovaného jako směsná motorová nafta, který byl skladován v zásobníku č. 3. Ve vzorcích ev. č. „X“, „X“, „X“ a „X“ byla dle protokolů o zkoušce Celně technické laboratoře (č. j. „X“, „X“, „X“ a „X“) detekována přítomnost značkovací látky SY 124 v množství $0,2 \pm 0,1$ mg/l, přítomnost jiných značkovacích a barvicích látek zjištěna nebyla; s výjimkou možné přítomnosti uvedené značkovací látky odebrané vzorky vyhověly požadavkům pro směsné palivo typu směsná motorová nafta. Správce daně ve smyslu § 42 odst. 2 písm. b) zákona o spotřebních daních zajistil minerální olej, který byl žalobcem deklarovaný jako směsná motorová nafta a který byl skladován v zásobníku č. 3 dané čerpací stanice v množství 14 038 litrů. Žalobce k nabytí tohoto minerálního oleje doložil doklad o prodeji č. „X“ ze dne 5. 10. 2014, podle něhož mu jeho dodavatelem bylo dodáno 4 018 litrů směsné motorové nafty; tento minerální olej stočil dne 5. 10. 2014 řidič P. Z., který jej současně téhož dne dodal čerpací stanici žalobce.
12. Podle § 5 odst. 1 zákona o spotřebních daních *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 (§ 6). Zdanění vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených se prokazuje pouze tehdy, nejedná-li se o vybrané výrobky pro osobní spotřebu (§ 4 odst. 6, § 32 odst. 2, 4 a 5). Podle odst. 3 téhož ustanovení doklad o prodeji podle odstavce 1, který je prodávající povinen při prodeji vybraných výrobků bezodkladně vydat, musí obsahovat tyto údaje: a) obchodní firmu nebo jméno, sídlo a daňové identifikační číslo prodávajícího, b) obchodní firmu nebo jméno, sídlo nebo místo pobytu a daňové identifikační číslo, bylo-li přiděleno, kupujícího, c) množství prodaných vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu, u nichž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, a jejich název, popřípadě obchodní označení, d) výši spotřební daně celkem, e) datum vystavení dokladu o prodeji, f) číslo dokladu o prodeji.*
13. Podle § 51 odst. 1 zákona o spotřebních daních *v daňovém dokladu podle § 5 odst. 2, v dokladu o prodeji podle § 5 odst. 3 nebo v dokladu o dopravě podle § 5 odst. 4 musí být uveden také kód nomenklatury minerálního oleje, kterého se doklad týká; v daňovém dokladu podle § 5 odst. 2 musí být dále uvedena množství minerálních olejů v členění podle jednotlivých sazeb spotřební daně. Pokud je místem určení čerpací stanice, musí být v dokladu o dopravě podle § 5 odst. 4 uvedeno její evidenční číslo, bylo-li Ministerstvem průmyslu a obchodu přiděleno. Podle odst. 2 stejného ustanovení při dopravě minerálních olejů značkových a barvených podle části páté nebo značkových podle části šesté musí být v daňovém dokladu podle § 5 odst. 2, v dokladu o prodeji podle § 5 odst. 3 nebo v dokladu o dopravě podle § 5 odst. 4 uvedeno, že tyto oleje byly označovány a obarveny podle části páté nebo označovány podle části šesté.*
14. Podle § 42 odst. 2 písm. a) téhož zákona, *nejedná-li se o vybrané výrobky pro osobní spotřebu nebo není-li prokázáno oprávněné nabytí vybraných výrobků za ceny bez daně, správce daně tyto vybrané výrobky zajistí, jestliže jsou skladovány bez dokladu uvedeného v § 5.*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

15. Podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, *pokud správce daně nerozhodne o uvolnění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, rozhodne o jejich propadnutí v případě, že je vlastník těchto výrobků nebo dopravního prostředku znám.*
16. Spor mezi účastníky byl pouze v tom, zda minerální olej, který byl uskladněn v zásobníku č. 3 na čerpací stanici žalobce, byl dle zákona o spotřebních daních směsnou motorovou naftou určenou pro pohon silničních vozidel, a tedy zda žalobce doložil doklad o zdanění předmětných výrobků ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních. Pro zodpovězení otázky, zda žalobce doložil doklad o řádném zdanění minerálního oleje, v němž byla zjištěna přítomnost značkovací látky SY 124 v množství $0,2 \pm 0,1$ mg/l, je třeba vyjít z úpravy vztahující se k barvení a značkování minerálních olejů a jejího smyslu a účelu.
17. Soud k tomu uvádí, že směsnou motorovou naftou se rozumí motorová nafta s obsahem minimálně 30 procent objemových methylesterů mastných kyselin (FAME), jak určuje § 2 písm. i) vyhlášky č. 133/2010 Sb., o požadavcích na pohonné hmoty, o způsobu sledování a monitorování složení a jakosti pohonných hmot a o jejich evidenci (vyhláška o jakosti pohonných hmot), ve znění pozdějších předpisů.
18. Podle § 134b odst. 1 zákona o spotřebních daních *předmětem značkování a barvení jsou, s výjimkou případů uvedených v odstavcích 2 a 4, minerální oleje uvedené pod kódy nomenklatury 2710 19 25, 2710 19 29, 2710 19 41, 2710 19 45 a 2710 19 49. Podle odst. 2 značkovány a barveny podle pravidel stanovených v § 134c až 134k nesmějí být a) jiné minerální oleje než uvedené v odstavci 1, b) minerální oleje uvedené v odstavci 1, jedná-li se o pohonné hmoty a maziva podle zvláštního právního předpisu, s výjimkou minerálních olejů, na které se vztahuje osvobození od daně podle § 49 odst. 8, c) minerální oleje uvedené v odstavci 1, jedná-li se o pohonné hmoty pro plavby na vodách na daňovém území České republiky, na které se nevztahuje osvobození od daně podle § 49 odst. 8, d) složky pro výrobu těchto minerálních olejů, které jsou uvedeny v písmenech a) až c), e) minerální oleje uvedené v odstavci 1, u nichž je značkování a barvení na závadu jejich použití.*
19. Podle § 134f téhož zákona je zakázáno a) ředit, odstraňovat nebo jinak měnit značkování a barvení minerálních olejů uvedených v § 134b odst. 1 mimo daňový sklad nacházející se na daňovém území České republiky, který má povolení ke značkování a barvení vybraných minerálních olejů, b) uvádět do volného daňového oběhu neznačkové a nebarvené minerální oleje uvedené v § 134b odst. 1, c) nabízet k prodeji nebo používat značkové a barvené minerální oleje uvedené v § 134b odst. 1 pro pohon motorů s výjimkou stacionárních motorů a plynových turbin určených pro výrobu elektrické a tepelné energie a s výjimkou motorů používaných při plavbách na vodách na daňovém území České republiky, pokud se na minerální oleje použité pro tyto plavby vztahuje osvobození od daně podle § 49 odst. 8, d) dopravovat a skladovat značkové a barvené minerální oleje uvedené v § 134b odst. 1 v nádobě, která je ve spojení s motorem, nebo je do takové nádoby stáčet, e) nabízet k prodeji nebo používat minerální oleje uvedené v § 134b odst. 2 písm. d) a e) pro jiné účely, než pro které tyto minerální oleje nesmějí být značkovány a barveny.
20. Zákonodárce tedy u vybraných minerálních olejů, které podléhají různým sazbám spotřební daně, popř. jsou od této daně osvobozeny, stanovuje povinnost tyto oleje značkovat a barvit, a zároveň určuje minerální oleje, u nichž je jakékoli značkování a barvení zakázáno. Smysl povinnosti označkovat vybrané výrobky tudíž spočívá v tom, že usnadňuje následnou kontrolu, zda nedochází k daňovým podvodům, tj. zda uvedené oleje nejsou užívány k jiným účelům, než pro které na ně byla daňová úleva poskytnuta. Jak motorová nafta, která má kód nomenklatury 2710 19 41, tak z povahy věci i směsná Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

motorová nafta nesmějí být dle § 134b odst. 2 zákona o spotřebních daních barveny a značkovány, pokud jsou používány jako pohonná hmota pro pohon vozidel, drážních vozidel, stacionárních motorů pro výrobu elektřiny apod., popř. jako pohonná hmota pro soukromá rekreační plavidla. Barvení a značkování podléhá pouze motorová nafta nebo směsná motorová nafta, pokud jsou používány jako pohonná hmota pro plavbu jiných než soukromých rekreačních plavidel. Podle § 2 odst. 1 vyhlášky č. 61/2007 Sb. se ke značkování a barvení minerálních olejů uvedených v § 134b odst. 1 zákona o spotřebních daních používá tekuté směsi značkovací látky SY 124 a zejména červeného barviva Solvent Red 19. Pro značkování se použije 6 mg značkovací látky na 1 litr minerálního oleje a takové minimální množství barviva, které prokazatelně zabarví minerální olej do červena a bude kvalitativně stanovené.

21. Z uvedeného dle soudu plyne, že pokud v zásobníku č. 3 byl uskladněn minerální olej v množství 14 038 litrů, který obsahoval značkovací látku SY 124 v množství $0,2 \pm 0,1$ mg/l, nelze jej ve smyslu zákona o spotřebních daních považovat za směsnou motorovou naftu, která byla určena pro pohon vozidel a plavidel, na které se nevztahuje osvobození od daně podle § 49 odst. 8 zákona o spotřebních daních. Na tom nic nemění skutečnost, že podle provedených testů byla značkovací látka zjištěna ve výrazně nižším množství, než stanovují právní předpisy, a že jinak minerální olej splňoval veškeré požadavky pro směsnou motorovou naftu, neboť směsná motorová nafta prodávaná jako pohonná hmota pro silniční vozidla nesmí být jakkoli značena a barvena.
22. Je třeba mít dále na zřeteli, že propadnutí výrobků (či jejich zabrání, není-li znám vlastník), má povahu sankce, respektive ochranného opatření (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2013, č. j. 7 Afs 55/2012-23, www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 3. 3. 2010, č. j. 1 Afs 12/2010-107, č. 2054/2010 Sb. NSS, www.nssoud.cz, uvedl, že propadnutí výrobků je sankcí za porušení zákona o spotřebních daních: stát zde trestá vlastníka předmětných výrobků podléhajících spotřební dani především za nedodržení evidenčních povinností specifikovaných v § 5, § 6 a dalších zákona o spotřebních daních. Odpovědnost vlastníka vybraných výrobků je přitom odpovědností objektivní.
23. Žalobce byl tedy jako vlastník povinen daňovým dokladem ve smyslu § 5 odst. 1 zákona o spotřebních daních prokázat řádné zdanění minerálního oleje, který byl uskladněn v zásobníku č. 3 zmíněné čerpací stanice. Není přitom významné, že se žalobce domníval, že zajištěné vybrané výrobky jsou směsnou motorovou naftou, neboť doklad podle § 5 zákona o spotřebních daních se musí bezpochyby vztahovat k vybranému výrobku, který je kontrolovanou osobou skutečně skladován či dopravován, a musí splňovat všechny zákonem požadované náležitosti. Žalobce však zdanění uvedeného minerálního oleje, který nesplňoval předpoklady pro směsnou motorovou naftu jako pohonnou hmotu pro silniční vozidla, žádným daňovým dokladem neprokázal. Doklad o prodeji č. „X“ ze dne 5. 10. 2014, podle něhož mu jeho dodavatelem bylo dodáno 4 018 litrů směsné motorové nafty, tedy není způsobilý prokázat zdanění minerálního oleje s obsahem značkovací látky SY 124, který byl uskladněn v zásobníku č. 3 v množství 14 038 litrů. Tento doklad se totiž vztahoval z hlediska zákona o spotřebních daních k jinému minerálnímu oleji ve výrazně menším množství, než který byl v uvedeném zásobníku podle provedených rozborů skladován. Soud tedy aprobejuje závěr daňových orgánů, že žalobce nedoložil doklad o řádném zdanění minerálního oleje v množství 14 038 litrů s obsahem značkovací látky SY 124, kterou žalobce prodával jako směsnou motorovou naftu určenou pro pohon silničních vozidel. Soud dále k námitkám žalobce dodává, že daňové orgány nejsou povinny Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

prokazovat, jakým způsobem se měla značkovací látka do analyzovaných vzorků dostat, daňové orgány musí pouze prokázat, jaký minerální olej byl u daňového subjektu skladován. To v projednávané věci daňové orgány dodržely, neboť podle analýzy vzorků, kterou provedla akreditovaná laboratoř, byl v uvedeném zásobníku skladován minerální olej s obsahem značkovací látky SY 124, což není směsná motorová nafta.

24. Žalobcem zmiňovanou skutkovou verzi, jak mohlo dojít k zabarvení testovaného minerálního oleje barvivem Dyeguard Red MC25Y, považuje soud za zcela irrelevantní. V testovaných vzorcích přítomnost žádného barviva, a tedy ani barviva Dyeguard Red MC25Y, zjištěna nebyla. Tvrzení žalobce o zbarvení motorové nafty zmíněným barvivem tak nijak nevysvětluje a neprokazuje přítomnost značkovací látky SY 124 v testovaných vzorcích. Argumentace žalobce spočívající v tom, že ke zbarvení směsné motorové nafty uvedeným barvivem došlo vinou chybné manipulace s výdejními rameny řidičem K., je tudíž zcela neopodstatněná.
25. Soud se dále zabýval námitkou, že žalobce byl v dobré víře, že v zásobníku č. 3 nabízí k prodeji řádně zdaněnou směsnou motorovou naftu, přičemž neměl nejmenšího tušení, že snad byla motorová nafta jakkoli obarvena nebo že do ní byla přidána značkovací látka, a že by tedy splňovala parametry jiného výrobku. K tomu soud poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 10 Afs 148/2014-70, podle kterého *„při rozhodování správce daně o propadnutí vybraných výrobků podle § 42d zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, účinného od 1. 5. 2011, nemá správce daně správní uvážení.“* Lze odkázat rovněž na rozsudek ze dne 27. 2. 2013, č. j. 7 Afs 55/2012-23, v němž Nejvyšší správní soud srovnával předchozí a novou úpravu rozhodování o zajištěných vybraných výrobcích, přičemž dospěl k závěru, že *„v právní úpravě ve znění účinném od 1. 5. 2011 podle § 42d odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, [...] celní orgán žádný prostor pro správní uvážení nemá. Zákonodárce výslovně zakotvil režim zmírňujícího správního uvážení pouze pro případ propadnutí dopravního prostředku, jímž byly vybrané výrobky dopravovány, a to v § 42c odst. 2 téhož zákona ve znění účinném od 1. 5. 2011.“* Z výše uvedeného je zřejmé, že na rozhodování o propadnutí vybraných výrobků nemohly mít žalobcem uváděné okolnosti týkající se jeho dobré víry a postupu dodavatelů jakýkoliv vliv. Relevantní bylo pouze to, zda byly zajištěné vybrané výrobky skladovány s dokladem podle § 5 zákona o spotřebních daních. Vzhledem k tomu, že daňové orgány dospěly ke správnému závěru, že tomu tak nebylo, musely nutně dospět rovněž k závěru, že tyto vybrané výrobky měly propadnout podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. Ani tuto námitku proto soud neshledal důvodnou.
26. Soud neprovedl žalobcem navrhované dokazování listinami označenými v žalobě, neboť se jedná o dokumenty, které tvoří součást správního spisu, jímž se v soudním řízení ve správním soudnictví dokazování neprovádí. Soud neprovedl ani dokazování navrhovanými svědeckými výpověďmi svědků K., M. a Ing. V., neboť žalovaný již ve vyjádření k žalobě správně poznamenal, že žalobce výsledky těchto osob v daňovém řízení nenavrhl. Podle judikatury správních soudů daňový subjekt nemůže rozhodnutí vydané v daňovém řízení zpochybňovat v řízení před soudem předkládáním důkazů, které mohl předložit již v daňovém řízení, jelikož řízení před správním soudem nemá nahrazovat řízení před daňovými orgány, a daňový subjekt tak nemůže svou procesní liknavost napravovat až v soudním řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, publ. pod č. 1906/2009 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 8. 2014, č. j. 9 Afs 194/2014-64, případně ze dne 18. 12. 2015, č. j. 8 Afs 114/2015-30). Navíc ve správním spisu jsou Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

založena prohlášení těchto osob, z nichž plyne, že jejich výpověď měla směřovat k vysvětlení toho, jakým způsobem mohlo dojít k obarvení minerálního oleje barvivem Dyeguard Red MC25Y. Jak již bylo uvedeno v odst. 24, tato okolnost je pro toto řízení zcela irelevantní, a výpovědi jmenovaných svědků by tak byly pro zjištění potřebného skutkového stavu nadbytečné a procesně neekonomické. Uvedené platí i pro další důvod, pro který žalobce navrhoval jako důkaz výpověď svědka K., spočívající v tom, že by popsal, zda po cestě k čerpací stanici došlo i k dalším vykládkám. Tento svědek by se však k této otázce vyjádřit nemohl, neboť rozvoz pohonných hmot dne 5. 10. 2010 prováděl zcela jiný řidič, a to P. Z.

27. S ohledem na výše uvedené soud vyhodnotil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
28. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, a proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

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

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

Ústí nad Labem 19. září 2018

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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.