



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Olgy Stránské a soudců Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a Mgr. Jitky Zavřelové v právní věci

žalobce: **Ing. O. S.**, IČO: X,  
sídlem H., T.,  
zastoupen advokátem Mgr. Davidem Neveselým,  
sídlem Na Florenci 15, Praha 1,

proti

žalovanému: **G. ř. c.**,  
sídlem B., P.,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 7. 2015, č. j. X,

**takto:**

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

**Odůvodnění:**

1. Žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 7. 2015, č. j. X (dále jen „napadené rozhodnutí“; součástí správního spisu je písemné vyhotovení originálu rozhodnutí, které je datováno dnem 7. 7. 2015, nicméně žalobci bylo doručeno elektronické vyhotovení rozhodnutí datované dnem 8. 7. 2015). Napadeným rozhodnutím byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Celního úřadu Praha D5 (dále jen „celní úřad“), a to dodatečné platební výměry ze dne 24. 5. 2010, č. j. X a č. j. X, týkající se spotřební daně za zdaňovací období duben 2008 a červenec 2008.
2. Žalobce předně namítl uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Daňová kontrola byla zahájena dne 18. 8. 2008 a lhůta pro stanovení daně skončila 31. 12. 2011. Jestliže žalovaný odmítl uplynutí prekluzivní lhůty s odkazem na § 264 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb.,

daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), považuje to žalobce za protiústavní a za porušení principu právní jistoty a legitimního očekávání, neboť neměl reálnou možnost spolehnout se na to, že v době, kdy správce daně činil úkony, bude postupováno podle určitého právního předpisu. Odkázal rovněž na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2014, č. j. X, kterým tento soud předložil Ústavnímu soudu návrh na zrušení § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu, a navrhl, aby zdejší soud řízení přerušil do doby, než bude vydáno rozhodnutí Ústavního soudu o tomto návrhu, neboť je to důležité pro projednávanou věc.

3. Dále žalobce uvedl, že emulzní motorová nafta nemusela být prodávána subjektu se zvláštním povolením. Pokud docházelo k prodeji ze strany Č. D., a. s., jednalo se o porušení povinnosti této společnosti. Žalobce nebyl schopen jakkoliv ovlivnit další nakládání s naftou. Toto nemohl žalobce předpokládat ani ze smlouvy o dodávkách zboží. Nafta byla použita přesně tak, jak to upravoval § 49 odst. 17 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Podle žalobce byl uplatněn nárok na osvobození a zboží bylo dodáváno osvobozeno od spotřební daně. Na všech fakturách bylo uvedeno, že zboží je osvobozeno od spotřební daně. Rovněž samotná cena byla podstatně nižší než u zboží zatíženého spotřební daní. Společnost Č. D., a. s. osvobození akceptovala tím, že přijímala zboží osvobozené od daně a při dalším prodeji na fakturách uváděla, že pohonné hmoty jsou osvobozeny od spotřební daně.
4. Kromě toho se podle žalobce jednalo o trvalé obchodní seskupení, neboť společnost Č. D., a. s., byla úzce propojena se společnostmi Č. a. P., a. s. a A. K. V., a. s., jelikož byla jejich vlastníkem a byla s nimi propojena rovněž personálně. Společnost Č. D., a. s., využívala sklady a čerpací stanice obou společností a z těchto čerpacích stanic jim vydávala pohonné hmoty, což nejsou obvyklé právní vztahy. Byť se jednalo formálně o samostatné subjekty, jednoznačně tvořily koncern, přičemž společnost Č. D., a. s., byla ovládající osobou obou uvedených společností, které neměly možnost samostatně tvořit svou obchodní politiku. Prodej nafty v rámci tohoto seskupení byl zcela formální.
5. Skutečnosti rozhodné pro závěr, že nafta mohla být v projednávané věci prodávána bez zvláštního povolení a že se jednalo o trvalé obchodní seskupení, měla potvrdit výpověď pana M. T., jehož výpověď však žalovaný v rozporu s § 92 odst. 3 daňového řádu neprovedl.
6. Odběry vzorků a jejich vyhodnocení ze strany celního úřadu byly dle žalobce spojeny s řadou pochybení, a to z důvodu povahy emulzní motorové nafty, způsobu provedení odběru vzorků a použité metody rozboru vzorků.
7. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že v napadeném rozhodnutí se dostatečně vypořádal s odvolacími a dalšími námitkami žalobce. K námitce prekluze uvedl, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí vyložil, proč v případě žalobce nedošlo k uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně. K návrhu Nejvyššího správního soudu na zrušení § 264 odst. 4 daňového řádu odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. X, kterým byl tento návrh zamítnut, neboť citované ustanovení není v rozporu s ústavním pořádkem. Žalovaný se podle

svého vyjádření dostatečně zabýval v odůvodnění napadeného rozhodnutí rovněž tím, proč v případě žalobce nebyly splněny podmínky pro prodej emulzní motorové nafty bez zvláštního povolení, stejně jakož i námitkou existence trvalého obchodního uskupení. Výslech žalobcem navrženého svědka žalovaný neprovedl pro nadbytečnost tohoto důkazního prostředku. Rovněž s námitkami týkajícími se povahy emulzní motorové nafty, způsobu a metody odběru vzorků a jejich hodnocení se dle svého vyjádření žalovaný vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Námitka žalobce stran manipulace se vzorky je podle žalovaného zcela obecná, přičemž manipulace se vzorkem žalovaný zcela vyloučil. Ve vztahu ke všem žalobním námitkám žalovaný v podrobnostech odkázal na napadené rozhodnutí.

8. Při jednání, které soud na žádost žalobce nařídil k projednání věci, setrvali účastníci na svých dosavadních procesních stanoviscích.
9. Soud po zjištění, že žaloba je včasná, podána osobou oprávněnou a že jsou splněny i další podmínky jejího věcného projednání, napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů přezkoumal, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného.
10. Ze správního spisu soud zjistil, že Celní úřad Praha D5 v Rudné vydal dne 24. 5. 2010 žalobci pět dodatečných platebních výměrů na spotřební daň z minerálních olejů podle zákona o spotřebních daních. Za zdaňovací období duben 2008 vyměřil celní úřad žalobci daňovou povinnost a penále ve výši 20 % ve výši celkem 1 611 900 Kč (platební výměr č. j. X) a za zdaňovací období červenec 2008 ve výši celkem 1 516 380 (platební výměr č. j. X). Daňová kontrola byla provedena ve dnech 18. 8. 2008 až 30. 11. 2009. Zpráva o kontrole byla projednána s daňovým subjektem v rámci ústního jednání dne 26. 1. 2010 a u tohoto jednání byl daňový subjekt rovněž seznámen s úředním záznamem o způsobu stanovení základu daně v rámci daňové kontroly.
11. O odvolání žalobce proti těmto platebním výměrům rozhodlo Celní ředitelství Praha rozhodnutím ze dne 2. 12. 2011, č. j. X, tak, že odvolání zamítlo a napadená rozhodnutí potvrdilo. K námitkám žalobce proti platebním výměrům odvolací správní orgán uvedl, že má za to, že se celní úřad vypořádal v celém rozsahu s veškerou argumentací odvolatele. Svědčí o tom i zpráva o provedené kontrole spotřební daně, kde je na jednotlivá tvrzení odvolatele odkaz. Žalobci byla dodatečně vyměřena spotřební daň jednak proto, že uvedl do volného oběhu jako osvobozené od daně na základě § 49 odst. 17 zákona o spotřebních daních jiné minerální oleje, než jsou uvedeny v § 45 odst. 2 písm. k) zákona o spotřebních daních, jednak proto, že kupující přijímal od žalobce minerální oleje jako osvobozené od daně na základě § 49 odst. 17 zákona o spotřebních daních a současně nebyl nárok na osvobození od daně kupujícím nijak uplatněn.
12. Proti rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 2. 12. 2011 podal žalobce dne 9. 2. 2012 žalobu, na základě které bylo toto rozhodnutí rozsudkem Krajského soudu v Praze ze dne 16. 9. 2014, č. j. X, zrušeno a věc vrácena k dalšímu řízení žalovanému, na kterého přešla působnost odvolacího správního orgánu. Rozhodnutí bylo zrušeno z důvodu jeho nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Podle soudu nebyly vypořádány všechny námitky vznesené v odvolacím řízení, zejména

námítka týkající se způsobu odběru vzorků; nebylo vysvětleno, jakým způsobem byly dle technické normy vzorky odebírány a z jakého důvodu byly odebírány způsobem, který byl zvolen; nebylo uvedeno, jakou kapalinou je emulzní motorová nafta; podle soudu bylo také zapotřebí v dalším řízení prověřit, jaké jsou obchodní vztahy mezi dotčenými společnostmi, zda se jedná o trvalé obchodní seskupení nebo pouze o kupující a prodávající společnosti. Rozsudek nabyl právní moci dne 20. 10. 2014.

13. Opatřením žalovaného ze dne 20. 5. 2015, č. j. X, byl žalobce vyzván, aby se v odvolacím řízení opětovně vyjádřil. Na uvedenou výzvu reagoval žalobce svým vyjádřením ze dne 11. 6. 2015.
14. Napadeným rozhodnutím pak žalovaný odvolání (ve vztahu k výše uvedeným dvěma platebním výměrům) zamítl. Žalovaný dospěl k závěru, že nebyl prokázán nárok společnosti Č. D., a. s. na vydání emulzní motorové nafty za ceny bez spotřební daně, neboť tato společnost nebyla držitelem zvláštního povolení. Nabývat emulzní motorovou naftu za ceny bez daně bez zvláštního povolení nemohla proto, že ji dále prodávala spřízněným osobám (§ 53 odst. 3 zákona o spotřebních daních). Daň z emulzní motorové nafty vydané za ceny bez daně Dopravnímu podniku hlavního města Prahy byla žalobci doměřena z důvodu, že rozbořením odebraných vzorků bylo zjištěno, že se nejedná o emulzní motorovou naftu osvobozenou od daně dle § 49 odst. 17 zákona o spotřebních daních.
15. Soud se nejprve zabýval námitkou uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně.
16. Podle § 264 odst. 4 věty první daňového řádu se běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Podle věty druhé účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů.
17. Je pravdou, že Nejvyšší správní soud v žalobcem uvedené věci navrhl Ústavnímu soudu zrušení § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu. Ústavní soud však svým nálesem ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. X, tento návrh zamítl. V jeho odůvodnění pak uvedl: *„Předně je třeba uvést, že daňový řád, jehož součástí bylo od počátku jak napadené ustanovení, tak jeho § 148 odst. 2 písm. b), byl vyhlášen ve Sbírce zákonů dne 3. září 2009 a účinnosti nabyl dne 1. ledna 2011. K prodloužení lhůty pro vyměření daně započaté za účinnosti zákona o správě daní a poplatků zároveň mohlo dojít jen vůči těm subjektům, jimž tato lhůta uplynula nejdříve během roku 2011. Na případy, kdy se tak stalo nejpozději dne 31. prosince 2010, se daňový řád nevztahuje. Je tedy zřejmé, že ačkoliv zákon o správě daní a poplatků neumožňoval prodloužení lhůty pro vyměření daně z důvodů uvedených v § 148 odst. 2 daňového řádu, dotčené daňové subjekty s možností aplikace tohoto ustanovení ve vztahu k právním skutečnostem nastalým za účinnosti daňového řádu mohly počítat v dostatečném předstihu (nejméně 1 rok a 4 měsíce) před jejím uplynutím podle původního zákona. Předmětná změna pro ně tudíž nemohla být překvapivá a mohly jí přizpůsobit své další jednání. Vzhledem k omezení délky lhůty pro stanovení daně maximální dobou 10 let od jejího počátku podle*

§ 148 odst. 1 daňového řádu (§ 148 odst. 5 téhož zákona) pak nelze shledat nepřiměřený zásah do právní jistoty dotčených daňových subjektů ani s ohledem na její celkovou možnou délku v konkrétním případě, došlo-li by v jejím průběhu k jejímu jednorázovému nebo opakovanému prodloužení. Desetiletou objektivní lhůtu stanovil již § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. ... účel napadeného ustanovení lze spatřovat jednak ve snaze sjednotit pravidla pro běh a délku lhůty pro vyměření nebo stanovení daně (a tím zajistit jejich přehlednost pro účely jejich další aplikace), jednak v tom, aby i v případech, kdy lhůta začala běžet za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, mohlo dojít k jejímu prodloužení podle § 148 odst. 2 daňového řádu. Posledně uvedené ustanovení totiž vytváří časový prostor k tomu, aby mohl správce daně pravomocně rozhodnout o úkonech v něm vyjmenovaných, což by v opačném případě pro krátkost zbývající lhůty nemuselo být možné. V obou případech jde o cíle, které lze označit za legitimní a nelze v nich spatřovat svévoli na straně zákonodárce. Tím není řečeno, že zákonodárce musel řešit vztah obou právních úprav právě tímto způsobem. Ve vztahu k případům, kdy předmětná lhůta začala běžet ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, mohl rovněž nadále ponechat aplikovatelnou předchozí právní úpravu. Pokud však zvolil jiné řešení, pak nelze s jeho rozhodnutím spojovat nepřipustný zásah do právní jistoty dotčených daňových subjektů. S ohledem na celkový dopad předmětné změny do jejich právního postavení, jakož i možnost z ní plynoucí důsledky v dostatečném předstihu předvídat nelze na jejich straně spatřovat natolik intenzivní zájem na zachování původní právní úpravy, jenž by v jejich případě ve vztahu k běhu a délce lhůty pro vyměření daně vylučoval aplikaci daňového řádu, a činil tak napadené ustanovení protiústavním.“

18. Ve vztahu ke zdaňovacímu období duben 2008 byla zahájena daňová kontrola dne 18. 8. 2008, k jejímu rozšíření na zdaňovací období červenec 2008 došlo dne 7. 10. 2008. Podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků tak mělo k prekluzi práva na doměření daně pro obě tato období dojít uplynutím dne 31. 12. 2011. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 2. 12. 2011 bylo doručeno žalobci dne 9. 12. 2011, v souladu s § 264 odst. 4 daňového řádu se uplatnil jeho § 148 odst. 2 písm. d) a lhůta byla prodloužena o jeden rok do 31. 12. 2012. Podáním žaloby proti rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 2. 12. 2011 došlo dnem 9. 2. 2012 ke stavení této lhůty (§ 41 s. ř. s.) a po nabytí právní moci rozsudku dne 20. 10. 2014 běh této lhůty pokračoval, přičemž do vydání napadeného rozhodnutí tato lhůta neuběhla a opětovným podáním žaloby došlo k jejímu stavení.
19. Žalobce námitku uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně opírá o tvrzenou protiústavnost § 264 odst. 4 věty první a druhá daňového řádu. Z výše uvedeného nálezu však vyplývá, že tato ustanovení jsou s ústavním pořádkem v souladu, na což ostatně upozornil žalovaný ve svém vyjádření. Právní názor Ústavního soudu vyjádřený v citovaném nálezu je pro zdejší soud závazný (čl. 89 odst. 2 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky).
20. Soud tak uvádí, že v průběhu daňové kontroly se stal daňový řád součástí právního řádu (platnosti nabyt dne 3. 9. 2009), a žalobce tak mohl počítat s tím, že po 1. 1. 2011 se případně uplatní § 264 odst. 4 věty první a druhé daňového řádu. V momentě, kdy bylo vydáno rozhodnutí Celního ředitelství Praha, pak mohl vědět, že se prekluzivní lhůta prodlouží o jeden rok do 31. 12. 2012. Zdejší soud tak

neshledal v případě žalobce existenci jakýchkoliv okolností, které by způsobily, že byla porušena právní jistota a legitimní očekávání žalobce. V době vzniku daňové povinnosti nelze předem určit, kdy zanikne právo státu vyměřit daň, neboť to závisí na úkonech správce daně, které v budoucnu ke zjištění správné výše daně učiní. V nyní posuzované věci jsou jednotlivým úkonům celních orgánů přiřazeny právní účinky odpovídající právní úpravě účinné v době, kdy byly úkony provedeny. Žalobce tak mohl při každém úkonu zjistit, jaké má dopady na prekluzivní lhůtu. Tuto námitku tak shledal soud nedůvodnou. Vzhledem k tomu, že se jí zabýval až poté, co Ústavní soud zamítl návrh na zrušení citovaných ustanovení daňového řádu, nezvažoval již existenci důvodu pro přerušení řízení.

21. Podle rozsudku zdejšího soudu ze dne 16. 9. 2014, č. j. X, se měl žalovaný v dalším řízení zabývat otázkou, zda se mezi dotčenými společnostmi jedná o trvalé obchodní seskupení akciových společností nebo pouze o kupující a prodávající společnosti. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (body 71 a 90 odůvodnění) dostatečně podrobně zdůvodnil, proč vztahy (majetkové a personální propojení) mezi společnostmi Č. D., a. s., a Č. a. P., a. s., a A. K. V., a. s., vylučovaly osvobození od spotřební daně. Soud proto nesouhlasí s námitkou žalobce, že se žalovaný touto otázkou zabýval pouze formálně. I tato námitka je proto nedůvodná.
22. Ve vztahu k dalším žalobním bodům, které korespondují s odvolacími námitkami žalobce, soud uvádí, že se s rozhodnutím žalovaného plně ztotožnil a pouze v nepodstatném rozsahu koriguje jeho závěr o charakteru emulzní motorové nafty. Jinak považuje jeho odůvodnění za vyčerpávající, dostatečně podrobné, mimořádně přesvědčivé a v zásadě nemá, co by k němu dodal. I s ohledem na to se soud omezil na stručné vypořádání žalobních bodů doprovázené odkazy na jednotlivé části odůvodnění žalovaného, neboť opisovat odůvodnění rozhodnutí žalovaného v těch částech, s nimiž soud souzní a které považuje za vyčerpávající, by nebylo účelné, postačí na něj odkázat.
23. Podle § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních se rozumí uživatelem vybraných výrobků osvobozených od daně právnická nebo fyzická osoba, která přijímá a užívá, případně podle § 53 prodává dalšímu uživateli, vybrané výrobky osvobozené od daně; uživatelé mají postavení daňových subjektů bez povinnosti se registrovat.

Podle § 13 odst. 1 zákona o spotřebních daních lze vybrané výrobky přijímat a užívat pouze na základě zvláštního povolení na přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně, a to s výjimkou případů podle § 53 odst. 3.

Podle § 53 odst. 3 zákona o spotřebních daních se minerální oleje osvobozené od daně podle § 49 odst. 17 přijímají a užívají bez zvláštního povolení; pokud jsou však přijímány za účelem dalšího prodeje, zvláštní povolení se vyžaduje.

Podle § 49 odst. 17 zákona o spotřebních daních jsou od daně osvobozeny směsi minerálních olejů a vody uvedené v § 45 odst. 2 písm. k), používané jako testované pohonné hmoty pro vybraná motorová vozidla v rámci schválených pilotních projektů uvedených v § 3 písm. p).

V § 45 odst. 2 písm. k) zákona o spotřebních daních jsou uvedeny směsi těžkých plynových olejů s vodou, které obsahují 9 až 15 % hmotnosti vody určené k použití, nabízené k prodeji nebo používané pro pohon motorů.

24. Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká dle § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky. Osvobození od daně se vztahuje pouze na uvedení takových vybraných výrobků do volného daňového oběhu, které splňují zákonem stanovené podmínky.
25. Emulzní motorová nafta směla být prodávána jako osvobozená od spotřební daně bez zvláštního povolení pouze za účelem přímého užívání. Z § 53 odst. 3 zákona o spotřebních daních jednoznačně plyne, že v případě jejího přijetí za účelem dalšího prodeje se zvláštní povolení vyžaduje. Soud nesouhlasí se žalobcem, že nemohl předpokládat, že zboží bude dále prodáváno. Naopak právě z důvodu, že ve smlouvě o dodávkách zboží, objednávkách, fakturách i dodacích listech figuruje společnost Č. a. P., a. s., a A. K. V., a. s., měl žalobce dbát o to, aby prodej emulzní motorové nafty a její poskytnutí vyhovovaly všem zákonným podmínkám pro osvobození od spotřební daně.
26. Podle § 12 odst. 3 zákona o spotřebních daních prokazuje uživatel nárok na vydání vybraného výrobku za ceny bez daně předložením zvláštního povolení, pokud zákon (např. v § 53 odst. 3 až 7) nestanoví jinak; pokud nebylo zvláštní povolení předloženo, má se za to, že nárok na osvobození od daně nebyl uplatněn. Na to navazuje odst. 4, podle něhož je plátce nebo uživatel oprávněn vydat vybraný výrobek pouze uživateli, který předloží zvláštní povolení k nahlédnutí, jestliže zákon jako podmínku pro vydání vybraného výrobku za cenu bez daně stanoví předložení zvláštního povolení na přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně.
27. Z výše uvedeného plyne, že žalobce byl oprávněn vydat společnosti Č. D., a. s. vybrané výrobky za ceny bez daně pouze tehdy, pakliže by uvedená společnost (tedy uživatel vybraných výrobků) měla emulzní motorovou naftu sama spotřebovat. V opačném případě jí mohl žalobce emulzní motorovou naftu vydat za ceny bez daně pouze po předložení zvláštního povolení dle § 13 zákona o spotřebních daních. V řízení přitom bylo zjištěno, že společnost Č. D., a. s. není držitelem tohoto zvláštního povolení, z čehož plyne, že nemohlo být žalobci předloženo, což ostatně žalobce sám ani netvrdí. V řízení bylo prokázáno, že emulzní motorová nafta byla objednáвана společnostmi Č. a. P., a. s., a A. K. V., a. s., a to na základě smluv uzavřených mezi uvedenými společnostmi, společností Č. D., a. s. a žalobcem. Emulzní motorová nafta byla dodána do čerpacích zařízení, která sice byla ve vlastnictví společností Č. a. P., a. s., a A. K. V., a. s., avšak jejich provozovatelem byla na základě smluv o nájmu společnost Č. D., a. s. Žalobce fakturoval dodání zboží společnosti Č. D., a. s. a ta následně cenu s marží společností Č. a. P., a. s., a A. K. V., a. s. Společnost Č. D., a. s. monitorovala na dálku prostřednictvím softwaru zásoby emulzní motorové nafty v čerpacích zařízeních, stejně jako jednotlivé odběry uskutečněné řidiči společností Č. a. P., a. s., a A. K. V., a. s. V návaznosti na to pak jednou týdně (v pondělí) vystavila společnostem Č. a. P., a. s., a A. K. V., a. s. fakturu za zboží prodané faktickým stočením pohonných hmot z čerpacího zařízení v daném fakturačním období. Celní

úřad Vsetín na základě dožádání u společnosti Č. D., a. s. prověřil, že právě uvedená společnost sama nespotřebovala ani část emulzní motorové nafty nakoupené od žalobce, naopak ji veškerou se ziskem prodala společností Č. a. P., a. s., a A. K. V., a. s.

28. Nelze přisvědčit obhajobě žalobce, že nesplnění podmínek § 53 odst. 3 zákona o spotřebních daních, a tedy též § 12 odst. 3 téhož zákona, ze strany společnosti Č. D., a. s. mu nemohlo být známo, tedy nejde na jeho vrub. Z provedených důkazů vyplynulo, že žalobce provozuje daňový sklad, v němž dochází k výrobě zdanitelného vybraného výrobku, a to mísením motorové nafty s vodou. Motorovou naftu jakožto vstupní surovinu nabývá žalobce dílem v režimu podmíněného osvobození od daně, dílem zdaněnou, přičemž z těchto dodávek uplatňuje nárok na vrácení spotřební daně. Žalobcem vyrobený vybraný výrobek (emulzní motorová nafta) je předmětem spotřební daně, ovšem žalobce ji dodával společnosti Č. D., a. s. v režimu osvobození od daně. Bylo jeho povinností prověřit s využitím informací, které měl k dispozici, zda jeho odběratel [tedy uživatel vybraného výrobku osvobozeného od daně ve smyslu § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních] nakládá s emulzní motorovou naftou způsobem, který je v souladu s podmínkami vydání vybraného výrobku osvobozeného od spotřební daně. Pakliže by uživatel vybraného výrobku porušil tento režim, přičemž žalobce o tom nemohl v době vydání vybraného výrobku vědět, pak stíhá daňová povinnost nepochybně uživatele vybraného výrobku. V nyní posuzované věci je však ze smlouvy uzavřené mezi žalobcem, společností Č. D., a. s. a společnostmi Č. a. P., a. s., a A. K. V., a. s. zřejmé, že společnost Č. D., a. s. měla nabývat emulzní motorovou naftu za účelem jejího dalšího prodeje společností Č. a. P., a. s., a A. K. V., a. s. V čl. 1 smluv o dodávkách zboží ze dne 15. 4. 2008 je uvedeno, že majitelem autobusů jsou společnosti Č. a. P., a. s., a A. K. V., a. s., které jsou spolu se společností Č. D., a. s. součástí dopravního uskupení Č. I. a. s., s tím, že nákup pohonných hmot a jeho financování zajišťuje pro celou skupinu společnost Č. D., a. s. Společnost Č. D., a. s. se v čl. 2 smluv zavázala, že společnosti Č. a. P., a. s., a A. K. V., a. s. použijí nakoupenou emulzní motorovou naftu pouze v prostředcích městské a meziměstské hromadné autobusové dopravy. Společnosti Č. a. P., a. s., a A. K. V., a. s. se v čl. 7 smluv zavázaly zavést evidenci spotřeby oddělenou od ostatní evidence spotřeby nafty, aby byla jednoznačně prokazatelná spotřeba emulzní nafty. Dodacím místem jsou sklady společností Č. a. P., a. s., a A. K. V., a. s. (čl. 8 smluv).
29. Z obsahu smluv ze dne 15. 4. 2008 bez jakýchkoliv pochybností plyne, že společnost Č. D., a. s. neměla sama spotřebovat emulzní motorovou naftu pořízenou na základě těchto smluv, nýbrž že dodávky emulzní motorové nafty byly určeny pro společnosti Č. a. P., a. s., a A. K. V., a. s., které jsou členem stejné obchodní skupiny, a to jako pohonné hmoty pro provoz jimi vlastněných vozidel (viz zejména závazky obsažené v čl. 2 a 7 smluv). Způsob fakturace jednoznačně prokazuje, že žalobce dodával emulzní motorovou naftu společnosti Č. D. a. s., nikoliv společností Č. a. P., a. s., a A. K. V., a. s. Tomu odpovídá i skutečnost, že emulzní motorová nafta byla dodávána do skladovacích nádrží (čerpacích zařízení), které byly provozovány společností Č. D., a. s., byť je vlastnily společnosti Č. a. P., a. s., a A. K. V., a. s. Posledně uvedené společnosti kupovaly emulzní motorovou naftu od společnosti Č. D., a. s., čemuž odpovídá i způsob fakturace mezi těmito

společnostmi. Žalobce nemohl být v dobré víře, že uživatel jím dodávané emulzní motorové nafty veškerou dodanou naftu sám spotřebuje, naopak měl spolehlivé a dostatečné informace o tom, že společnost Č. D., a. s. bude pořízenou emulzní motorovou naftu dodávat dalším subjektům, byť jen v rámci obchodní skupiny Č. I.. Žalobce nebyl ze strany společnosti Č. D., a. s. ujištěn, že se bude jednat o bezúplatné dodávky, což ostatně nemohl žalobce ani legitimně předpokládat, neboť jakožto podnikatel si musí být vědom toho, že bezúplatný převod zboží není v obchodních vztazích obvyklý ani v rámci společností, které jsou součástí obchodní skupiny. I kdyby společnosti Č. a. P., a. s., a A. K. V., a. s. nabývaly emulzní motorovou naftu od společnosti Č. D., a. s. za jinou než peněžitou protihodnotu (např. provedení přepravy o určitém objemu), stále by se jednalo o převod úplatný, tedy prodej (ve formě směny).

30. Žalobce tedy odpovídá za to, že vydal společnosti Č. D., a. s. bez daně vybraný výrobek, aniž mu bylo prokázáno splnění podmínek vzniku nároku na nabytí vybraného výrobku osvobozeného od daně, přičemž z obsahu kupních smluv plynulo, že žalobcův odběratel nebude vybraný výrobek spotřebovávat. Onou neprokázanou podmínkou je existence zvláštního povolení dle § 13 zákona o spotřebních daních.
31. V řízení předcházejícím vydání napadeného rozhodnutí byla prokázána, a v podstatě není ani mezi účastníky sporná, existence podnikatelského seskupení mezi společnostmi Č. D., a. s., a společnostmi Č. a. P., a. s., a A. K. V., a. s., a to včetně kupříkladu z toho vyplývajícího způsobu užívání skladů či čerpacích stanic (viz výše). Lze dozajista souhlasit se žalobcem, že ovládané osoby v rámci podnikatelského seskupení jsou do určité míry omezeny v takových záležitostech, jako je samostatnost rozhodování či tvoření vlastní obchodní politiky. Jedná se však o jevy, které jsou s podnikatelským seskupením ve větším či menším rozsahu nerozlučně spjaty. Na druhou stranu však není možné zapomínat, že přes určitou faktickou nesamostatnost se ekonomicky i právně stále jedná o samostatné subjekty. Tato skutečnost je přitom pro podnikatelská seskupení význačná. I když podnikatelské seskupení fakticky tvoří určitý celek, tento se skládá ze samostatných subjektů. Konkrétní určení vztahů mezi nimi v tom či onom podnikatelském seskupení plní některé ekonomické či právem zamýšlené či aprobované účely. Tato samostatnost tak má svůj význam a právo ji musí reflektovat. Z § 53 odst. 3 zákona o spotřebních daních přitom nelze dovodit, že by se požadavek existence zvláštního povolení nevztahoval na prodej mezi podnikateli, kteří jsou součástí téhož podnikatelského seskupení, tedy že by obchodování mezi členy obchodní skupiny bylo jakkoliv zjednodušeno z hlediska daňové regulace. Jak správně uvádí žalovaný, dotčené obchodní společnosti jsou samostatnými subjekty schopnými samostatně jednat a došlo mezi nimi k prodeji emulzní motorové nafty. Tyto obchodní transakce jsou přitom prodejem ve smyslu § 53 odst. 3 zákona o spotřebních daních, a v režimu osvobození od spotřební daně je proto třeba i v těchto případech trvat na požadavku existence zvláštního povolení.
32. Vzhledem k uvedenému tak soud dospěl k závěru, že společnost Č. D., a. s., byla v případě předmětných obchodních transakcí s žalobcem povinna disponovat zvláštním povolením. Námitky žalobce v tomto ohledu jsou proto nedůvodné. Právě uvedené neznamená, že by nákupní model společnosti Č. D., a. s. byl

v rozporu se soukromým právem či účetními předpisy, pouze z hlediska spotřební daně měl jiné daňové konsekvence. Společnost Č. D., a. s. nebyla oprávněna nabývat od žalobce emulzní motorovou naftu osvobozenou od spotřební daně (tedy za ceny bez daně), nýbrž pouze zdaněnou emulzní motorovou naftu. Žalobce pochybil v tom, že jí vydával vybraný výrobek osvobozený od daně, ačkoliv mu byly známy všechny rozhodující skutečnosti, z nichž plyne, že společnost Č. D., a. s. není oprávněna nabývat vybraný výrobek za ceny bez daně, ledaže by tento nárok prokázala zvláštním povolením. Pakliže bylo pro společnost Č. D., a. s. rozhodující nabývat emulzní motorovou naftu osvobozenou od daně, měla se stát držitelkou zvláštního povolení, s čímž je nerozlučně spojeno plnění evidenční povinnosti. Evidenční povinnost je základním administrativním nástrojem prevence před daňovými úniky a kontroly řádného nakládání s vybraným výrobkem osvobozeným od daně. Riziko není vyloučeno tím, že emulzní motorová nafta má mléčnou barvu a je vhodná jen k pohánění velkých dieselových motorů. V případě, že uživatel emulzní motorové nafty tento vybraný výrobek sám nespotřebovává, nýbrž jej dále prodává třetím osobám, je třeba na plnění evidenční povinnosti bez výjimky trvat, byť by jeho odběrateli byly pouze společnosti majetkově a personálně propojené. Žalovanému lze přisvědčit v tom, že vydání vybraného výrobku osvobozeného od daně osobě, která není povinna vést evidenci (neboť není držitelkou zvláštního povolení) a která takto nabytý vybraný výrobek prodá dalšímu subjektu, ohrožuje kontrolní mechanismy týkající se spotřební daně. Možnost vydat vybraný výrobek za cenu bez daně je výjimkou z pravidla, že do oběhu lze uvádět jen zdaněné vybrané výrobky, takže je třeba striktně trvat na dodržování všech zákonem stanovených pravidel, což platí i pro vzájemně spřízněné podnikatelské subjekty.

33. Z protokolu o jednání před zdejší soudem ze dne 9. 9. 2014, č. j. X, sice vyplývá, že pověřený zaměstnanec žalovaného při tomto jednání od výtky stran nezbytnosti existence zvláštního povolení „ustoupil“, z hlediska přezkumu napadeného rozhodnutí to však nemá žádný význam. Po zrušení rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 2. 12. 2011 žalovaný setrval na tomto důvodu pro zamítnutí odvolání žalobce a zdejší soud v tomto neshledal nezákonnost. Žalovaný totiž nebyl vázán uvedeným názorem, vysloveným na jednání. Obdobně také pro zdejší soud je rozhodující právní úprava, ze které – jak výše uvedeno – vyplývá, že v režimu osvobození od spotřební daně nemohla být emulzní motorová nafta prodána žalobcem bez zvláštního povolení. K tomu je ještě třeba dodat, že rozsudkem krajského soudu č. j. X byl žalovaný zavázán pouze k tomu, aby prověřil obchodní vztahy mezi dotčenými společnostmi v tom směru, zda se jedná o trvalé obchodní seskupení akciových společností, nebo pouze o kupující a prodávající. Krajský soud se ovšem nikterak nevyjádřil k relevanci této skutečnosti ve vztahu k aplikaci § 12 zákona o spotřebních daních. Nutno doplnit, že se nejednalo ani o stěžejní důvod pro zrušení rozhodnutí žalovaného, tím byla nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů ve vztahu k jiným odvolacím námitkám žalobce. Žalovaný se touto otázkou v dalším řízení zabýval a vyjádřil k ní jednoznačný závěr, a sice že úzká vazba mezi společnostmi neznámá, že by společnost Č. D., a. s. nebyla povinna být držitelem zvláštního povolení za účelem nabývání emulzní motorové nafty za ceny bez daně. Soud se s takovým právním posouzením věci ztotožnil, neboť má za to, že rozhodující je právní samostatnost jednotlivých subjektů, nikoliv

jejich blízké vazby (personální, ekonomická a provozní provázanost), s nimiž zákon o spotřebních daních nespojuje žádné výjimky (odlišně viz § 5a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty). Jinak by tomu bylo, pokud by vybraný výrobek nabýval jeden odštěpný závod podnikatele a spotřebovával ho jiný odštěpný závod téhož podnikatele.

34. Jako nedůvodnou soud shledal rovněž námitku týkající se neprovedení důkazu výsledkem svědka T.. Soud se zde přiklonil k názoru žalovaného, že takový důkaz, který žalobce navrhl k prokázání skutečnosti, že společnost Č. D., a. s. ústně uplatnila nárok na dodání emulzní motorové nafty osvobozené od daně, by byl nadbytečný. Z § 12 odst. 3 zákona o spotřebních daních plyne, že i kdyby uvedená společnost ústně uplatnila nárok na dodání vybraného výrobku osvobozeného od daně, byla současně povinna předložit žalobci zvláštní povolení dle § 13 téhož zákona. Pokud nebylo toto zvláštní povolení předloženo (a to nebylo, neboť společnost Č. D., a. s. nebyla jeho držitelem), nastupuje právní fikce dle § 12 odst. 3 části věty za středníkem zákona o spotřebních daních, že nárok na osvobození od daně nebyl uplatněn, kterou nelze vyvrátit. Z tohoto důvodu soud nevyhověl tomuto důkaznímu návrhu žalobce ani v řízení před soudem. Neprovedení výsledku pana T. nelze považovat za vadu daňového řízení ani z toho pohledu, že jím mělo být prokázáno úzké propojení společnosti Č. D., a. s. a společností Č. a. P., a. s., a A. K. V., a. s. Tento výsledek by byl nadbytečný, neboť úzká povaha vztahů mezi těmito společnostmi byla dostatečně prokázána výpisy z obchodního rejstříku, kupními a nájemními smlouvami a informacemi získanými při místním šetření u těchto subjektů.
35. Další skupina námitek napadá závěr žalovaného, že emulzní motorová nafta dodaná v měsících dubnu a červenci 2008 společnosti Dopravní podnik hlavního města Prahy, akciová společnost (dále jen „DPP“), nesplňuje charakteristiku dle § 45 odst. 2 písm. k) zákona o spotřebních daních, tedy nevztahuje se na ni osvobození od spotřební daně dle § 49 odst. 17 zákona o spotřebních daních.
36. Předně žalobce napadá způsob odběru vzorků emulzní motorové nafty z cisterny. Jednak se domnívá, že jde o heterogenní kapalinu, takže měl být užit způsob odběru upravený ČSN pro heterogenní kapaliny, jednak měly být odebrány vzorky ze všech komor cisterny, nikoliv pouze z jedné komory.
37. Soud předně uvádí, že oběma zmíněnými aspekty odběru vzorků z cisterny se žalovaný v napadeném rozhodnutí důkladně zaobíral. Z vyjádření celně-technické laboratoře ze dne 24. 6. 2009 plyne, že způsob odběru vzorků je upraven v X – ruční odběr vzorků. Tato norma byla převzata do Metodického postupu odběru vzorků X, který mají k dispozici vzorkaři celní správy. Součástí spisu je metodický postup odběru vzorků X ze dne 25. 1. 2007. Plyne z něho, že pokud je vzorkovaná kapalina homogenní, obvykle se odebírají vzorky ze tří úrovní (horní, střední a spodní vzorek nebo horní a střední vzorek a vzorek od sání). Při odběru homogenních kapalin z nádrží mobilních dopravních prostředků se vzorek ze tří vrstev odebírá pouze tehdy, je-li výška nádrže větší než tři metry, jinak se provede odběr pouze v polovině výšky hladiny kapaliny v nádrži. U nehomogenních kapalin je nezbytné po dohodě všech stran na základě vzorkovacího plánu odebrat více vzorků v jednotlivých úrovních nádrže, které se smíchají. Je-li nutno hodnotit úroveň vrstvení, provedou se zvlášť odběry horních, středních a spodních vzorků

(tedy vzorky ze tří různých vrstev), které se odesílají k analýze jednotlivě. Soud provedl při jednání důkaz žalobcem předloženým výňatkem z X a nezjistil rozdíly v postupu odběru vzorků předepsaném touto normou a metodickým postupem odběru vzorků X.

38. V dané věci došlo k odběru vzorků vždy poté, co byla autocisterna naplněna emulzní motorovou naftou napuštěnou do ní ze skladovací nádrže v místě výroby emulzní motorové nafty a měla být přepravena v rámci stejného areálu do skladovacích nádrží DPP. Přepravu prováděla třetí osoba. Žalobce nepochybně, že by v jeho skladovací nádrži byla již vyrobená emulzní motorová nafta promíchávána. K dalšímu promíchání nepochybně došlo v důsledku přečerpání emulzní motorové nafty do cisterny. Emulzní motorová nafta nebyla v cisterně skladována, nýbrž měla být bezprostředně po dokončení plnění cisterny převezena a stočena do skladovací nádrže odběratele (viz bod 79 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Skutečnost, že emulzní motorová nafta nebyla v cisterně skladována, je zřejmá i z toho, že v dny, kdy byly odebírány vzorky, provedla cisterna dvě dopravy za sebou, tj. nejprve do ní byla emulzní motorová nafta natočena, posléze z ní byla u odběratele stočena, poté opět u žalobce natočena a u DPP stočena. Např. dne 11. 4. 2008 byl proveden z cisterny první odběr v 8:10 hod. a druhý odběr v 9:00 hod. (z druhého naplnění cisterny).
39. Byť je správné tvrzení žalobce, že emulzní motorová nafta obecně je nehomogenní směsí (shodně viz úřední záznam ze dne 20. 11. 2009 a nadpis kapitoly X), neboť její jednotlivé fáze jsou k sobě připoutány emulgátorem a nedochází k dokonalému smísení jedné kapaliny s druhou, neznamená to, že ji není možné homogenizovat. To ostatně plyne z X, která předepisuje, aby byl vzorek před započítáním analýzy složení emulzní motorové nafty zhomogenizován ručním protřepáním po dobu 30 vteřin (body 5.5.1 a 5.5.2). Neexistují žádné rozumné pochybnosti o tom, že v době odběru vzorků byla emulzní motorová nafta řádně promíchána, nedošlo k jejímu ustálení tak, aby nastoupila sedimentace těžší složky. V době provedení odběru tedy představovala emulzní motorová nafta kvazihomogenní směs, a to v tom smyslu, že v důsledku promísení měla stejné složení. Žalobce nepředložil takovou argumentaci, která by nasvědčovala tomu, že se složení emulzní motorové nafty natočené do cisterny mohlo v jednotlivých vrstvách lišit. Soud neprovedl důkaz výňatky z odborných publikací (B. – Š.: Co je co v povrchové a koloidní chemii; H.: Technologie chemických látek), neboť ty pouze v obecnosti popisují charakteristiku homogenních a nehomogenních směsí, jak plyne z úryvků citovaných žalobcem v žalobě, netýkají se konkrétně emulzní motorové nafty, pro posouzení věci jsou nevýznamné. Z hlediska posouzení správnosti provedení odběru vzorků považuje soud za určující, že se odebíraná látka nacházela v homogenizovaném stavu, byla čerstvě naplněna do autocisterny (v tomto okamžiku již žalobce odpovídal za to, že emulzní motorová nafta vyhovuje požadavkům na složení a stálost dle ČSN 65 6509), soudržnost jejích jednotlivých fází byla podporována emulgátory. Emulzní motorová nafta se tedy nacházela ve stavu, v němž bylo přípustné provést odběr vzorků jako u homogenních látek a tento způsob odběru by nijak neovlivnil reprezentativnost vzorku.
40. Žalobce poukazuje v žalobě na to, že emulzní motorová nafta nemusela mít zákonem stanovený podíl vody již ve skladovací nádrži, která je součástí výrobní

technologie, nýbrž až po vyskladnění z daňového skladu. Žalobce patrně přehlíží, že vzorky nebyly odebrány ze skladovací nádrže, nýbrž až z cisterny, tedy po vyskladnění emulzní motorové nafty z daňového skladu. K odběru tedy došlo za situace, v níž žalobce s ohledem na X garantuje stálost emulzní motorové nafty, jejíž použitelnost je čtyři měsíce. Představa, kterou se žalobce snaží vytvořit, tj. že okamžitě po uvedení emulzní motorové nafty do klidového stavu (např. naplněním autocisterny) dochází k oddělování jednotlivých fází (tj. motorové nafty a vody) a jejich sedimentaci, je zjevně absurdní, neboť pokud by tomu tak skutečně bylo, pak by přidané emulgátory zcela selhávaly. Nehledě na to, že taková emulze by zjevně nebyla využitelnou pohonnou hmotou, neboť v nádržích vozidla by po jejich naplnění musela motorová nafta ihned sedimentovat a vznikala by vrstva volné vody, která by mohla poškodit motor vozidla. Soud tedy uzavírá, že v době provedení odběru vzorků byla obecně nehomogenní směs s ohledem na manipulaci se směsí bezprostředně předcházející odběru homogenizována, takže by bylo přípustné provést odběry vzorků způsobem platným pro homogenní směsi (tedy odběr jednoho vzorku v polovině výšky hladiny emulzní motorové nafty v nádrži). Žalovaný dospěl v napadeném rozhodnutí ke skutkovému závěru, jenž není žalobou zpochybněn, že v dané věci byly vzorky odebrány ze tří vrstev (horní, střední a spodní), v důsledku čehož vznikl složený vzorek (viz bod 79 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Jde o způsob odběru, který vzhledem k malé výšce komory autocisterny odpovídá požadavkům kladeným metodickým pokynem X na odběr nehomogenních látek. Teprve při jednání dne 13. 3. 2018 žalobce tvrdil, že byl odebrán vzorek pouze z jedné úrovně, čímž *de facto* napadl správnost výše uvedeného skutkového závěru žalovaného vyjádřeného v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Toto tvrzení je třeba považovat za nový žalobní bod, který byl uplatněn až po uplynutí lhůty pro podání žaloby. Soud se jím proto z důvodu jeho opožděnosti nezabýval (§ 71 odst. 2 ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s.). Nadto je třeba doplnit, že žalobcem pověřená osoba odsouhlasila způsob odběru vzorků a jeho reprezentativnost, což stvrdila podpisem protokolů o odběru. Žalobní bod týkající se nesprávného postupu při odběru vzorků vzhledem k charakteristice testované látky je nedůvodný.

41. Soud neshledává pochybení ani v tom, že vzorky byly při každé kontrole odebírány z jedné komory autocisterny, ačkoliv emulzní motorovou naftou vyskladněnou za účelem dodání společnosti DPP bylo naplněno více komor. Žalobce se dovolává sdělení celně-technické laboratoře, podle níž se může složení látky v oddělených komorách autocisterny měnit, nejsou-li plněny současně. To ovšem platí dle soudu pouze tehdy, je-li každá z komor naplněna jinou šarží emulzní motorové nafty. Tak tomu ovšem v posuzované věci nebylo, neboť jednotlivé komory autocisterny byly plněny vždy bezprostředně po sobě při vyskladňování emulzní motorové nafty ze skladovací nádrže za účelem dodání zboží společnosti DPP. Žalobce v průběhu daňového řízení zdůrazňoval, že výroba emulzní motorové nafty je kontinuální, nevznikají jednotlivé odlišitelné šarže. Tomu ovšem žalovaný dle soudu zcela přesvědčivě oponoval tvrzením, že výrobní proces je sice kontinuální, nicméně následně je veškerá vyrobená emulzní motorová nafta odvedena z výrobní části technologie do skladovací nádrže o objemu 250 m<sup>3</sup>, v níž je promíchávána (viz bod 81 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Vzhledem k tomu, že výroba je plně automatizována a poměr příměsí jednotlivých surovin je nastaven automaticky (viz

popis daňového skladu v povolení k jeho provozování ze dne 7. 9. 2007), přičemž ve skladovací nádrži dochází k promíchávání vyrobené emulzní motorové nafty, nelze předpokládat, že by kontinuálně ze skladovací nádrže odebraná emulzní motorová nafta (napuštění několika komor autocisterny po sobě) vykazovala odlišné složení podle toho, do jaké komory autocisterny byla stočena. Pro skutkový závěr o tom, jaké složení má emulzní motorová nafta načerpaná současně (bezprostředně po sobě) do jednotlivých komor autocisterny z totožné skladovací nádrže, postačuje provést odběr vzorku z jediné komory autocisterny, přičemž z tohoto vzorku plynoucí závěr lze generalizovat na obsah všech komor autocisterny. Ostatně o stálosti složení emulzní motorové nafty vyskladněné do autocisterny výmluvně svědčí skutečnost, že obsah vody v emulzi ve vzorku odebraném z první komory po prvním naplnění byl totožný jako ve vzorku, který byl odebrán po druhém naplnění komory (předchozí obsah byl stočen do skladovacího zařízení DPP; shodně bod 80 odůvodnění napadeného rozhodnutí). Žalobní bod je nedůvodný.

42. Soud neprovedl žalobcem navržený důkaz nahrávkami z bezpečnostních kamer ve výrobním areálu žalobce ze dne 6. 10. 2010 a 25. 10. 2010, jimiž mělo být prokázáno nedodržování metodického pokynu k odběru vzorků zaměstnanci celní správy. Na těchto záznamech jsou zachyceny události, k nimž mělo dojít více než dva roky poté, co byly provedeny odběry vzorků, k nimž se vztahuje přezkoumávané rozhodnutí žalovaného. Ze záznamů nelze nic usuzovat ve vztahu k tomu, zda odběry vzorků byly v dubnu a červenci 2008 provedeny v souladu s metodickým pokynem celní správy. Ze stejného důvodu nepochybil ani žalovaný tým, že neprovedl tyto důkazy. Soud připomíná, že všechny protokoly o odběru vzorků obsahují prohlášení žalobce, že potvrzuje správnost údajů uvedených v protokolu, souhlasí se způsobem odběru vzorků a s tím, že jde o reprezentativní vzorek kontrolovaného zboží, a potvrzuje převzetí referenčního vzorku. Prohlášení je podepsáno pověřeným zástupcem žalobce.
43. Žalobce považuje za absurdní argumentaci žalovaného, jenž měl odmítnout metodu stanovenou normou ČSN jako nevhodnou. Žalobce se domnívá, že závazná norma stanoví postup pro nehomogenní kapaliny, nemůže se od ní odchýlit poplatník ani celní správa. Je toho názoru, že pokud postupoval při míchání nehomogenní emulgované motorové nafty podle normy určené pro nehomogenní kapaliny, nelze mu na základě normy určené pro homogenní kapaliny vyčítat, že nesplnil podmínky pro obsah vody (viz odstavec na str. 6 a 7 žaloby). K tomu soud uvádí, že žalobce v této námitce smíchal několik různých otázek, žalobcova argumentace je nesrozumitelná a nenavazuje na závěry žalovaného. V první řadě je třeba uvést, že neexistuje žádná česká státní norma na výrobu emulgované motorové nafty. X upravuje pouze technické požadavky na emulgovanou motorovou naftu a metody zkoušení, nestanoví žádný závazný postup „míchání nehomogenní emulgované motorové nafty“. Dále není pravdivé tvrzení žalobce, že by žalovaný odmítl, že se při odběru vzorků zkoušené látky má postupovat dle závazné normy. Celní úřad postupoval při odběru vzorků dle X, která je zapracována do metodického pokynu celní správy X. Spor se vede jen o to, zda měl být vzorek odebrán postupem stanoveným pro odběr homogenních látek, nebo postupem pro odběr nehomogenních látek. Soud již výše odůvodnil, že celní úřad postupoval při odběru vzorků správně, neboť vzhledem ke stavu odebírané látky bylo možné použít

metodu pro odběr vzorků homogenních látek, celní úřad navíc postupoval dle přísnějšího způsobu vyhrazeného pro odběr vzorků nehomogenních látek. Od X se odchýlila toliko celně-technická laboratoř při volbě metody zkoušení, neboť neposuzovala obsah vody v látce dle metody K. F. (coulometricky), tedy dle X, na kterou odkazuje X. Svě stanovisko celně-technická laboratoř řádně odůvodnila tím, že normou předepsaná metoda je vhodná pro zkoušení množství vody v ropných produktech, jestliže je množství vody v rozmezí od 0,003 % do 0,1 %. Při analýze látek s větším podílem vody klesá přesnost této metody. To ostatně potvrdily i jiné laboratoře, které analyzovaly vzorky emulzní motorové nafty (X s. r. o. – poznámka ve zkušebních protokolech, X, a. s. – poznámka ve zkušebních protokolech, vyjádření zástupce ústavu v protokolu o ústním jednání ze dne 10. 12. 2008 a dopis generálního ředitele ústavu ze dne 9. 1. 2009). Bylo by absurdní trvat na provedení analýzy dle normou předepsané metody, jestliže její spolehlivost je principiálně zpochybněna tím, že metoda není určena pro zkoušení takové látky. Pouze zákon definuje, jaký vybraný výrobek, jenž je předmětem spotřební daně, může být od ní osvobozen (obsah vody 9 % – 15 %); nestanoví přitom žádnou závaznou metodu pro zjištění podílu vody v emulzní motorové naftě. X není závazná pro výklad tohoto ustanovení zákona. Jestliže je tato X založena na aplikaci metody, jejíž užití není s to garantovat dosažení spolehlivého výsledku, nelze podle této normy postupovat pro účely určení podílu vody v emulzní motorové naftě. Je naopak třeba zvolit takovou metodu, která vzhledem k charakteru analyzované látky co nejlépe vystihne její charakteristiku rozhodnou pro aplikaci zákona. Celně-technická laboratoř uvedla, že jí aplikovaná metoda (K. F. volumetricky) je vhodná pro zjištění podílu vody v ropných produktech od 1 % do 100 %, přesnost měření je  $\pm 0,2$  % (stanovisko ze dne 7. 11. 2008). Rovněž tak laboratoř M. n. dolů, která prováděla analýzu emulzní motorové nafty na objednávku žalobce, aplikovala metodu K. F. volumetricky, tedy shodnou jako celně-technická laboratoř. To potvrzuje vhodnost této metody pro analýzu dané látky. Lze ostatně doplnit, že vzorky odebrané celním úřadem byly podrobeny zkoušce metodou dle X, a to ve zkušební laboratoři X Czech Republic, s. r. o., přičemž i podle těchto výsledků je podíl vody nižší než předepsaných minimálně 9 %. Soud tedy neshledal uvedenou námitku důvodnou ani v jednom z potenciálních významů.

44. V posledním žalobním bodu žalobce zpochybňuje použitelnost protokolů o zkoušce zhotovených celně-technickou laboratoří v roce 2008, neboť metodu, kterou užila, neměla akreditovanou. Opakování zkoušky v roce 2009 po získání příslušné akreditace nepovažuje žalobce za průkazné, neboť v mezidobí uplynula doba použitelnosti emulzní motorové nafty, která je dle normy X čtyři měsíce. Soud neshledal tento žalobní bod důvodným. V rozsudku ze dne 28. 8. 2009, čj. X, Nejvyšší správní soud připustil, že použití metod, které nejsou akreditovány, při analýze vzorku samo o sobě neznamená, že by závěr odborného zkoumání nebylo možné použít jako podklad pro vydání rozhodnutí. Použití akreditovaných metod je významným hlediskem při hodnocení vzájemně rozdílných odborných posudků, neboť je to právě postup podle akreditace, který zvyšuje jistotu a spolehlivost výsledků laboratorních měření, rozborů a způsobu nakládání s předloženými vzorky. V posuzované věci skutečně provedla celně-technická laboratoř analýzu vzorků v červnu a srpnu 2008 podle metody, kterou neměla v té době

akreditovanou. Ve stanovisku ze dne 7. 11. 2008 celně-technická laboratoř uvedla, že dne 3. 11. 2008 rozšířila akreditaci o stanovení obsahu vody v emulzní naftě. Ve stanovisku ze dne 23. 7. 2009 celně-technická laboratoř uvedla, že laboratorní metodu lze akreditovat až po statistickém vyhodnocení výsledků zkoušek a stanovení nejistoty měření, která se zjišťuje právě z výsledků zkoušek provedených v době, kdy ještě nebyla akreditována. Nejistota měření již akreditované metody je tedy shodná jako v případě metody doposud neakreditované, a to za podmínky, že se pracuje na stejném přístroji a stejným postupem. Postup této metody se v době měření dotyčných vzorků a v průběhu akreditace nezměnil. Dále celně-technická laboratoř uvedla, že ačkoliv je doba použitelnosti emulzní motorové nafty čtyři měsíce a poté již nemusí splňovat stanovené kvalitativní parametry a neměla by se používat, nemění se množství vody v odebraném vzorku. Před každou analýzou se vzorek důkladně promíchává, aby se dosáhlo homogenity vzorku, takže by hodnota naměřené vody měla být stejná i po uplynutí delší doby.

45. Soud považuje vyjádření celně-technické laboratoře k míře přesnosti užívané metody v době před akreditací a po akreditaci metody za přesvědčivé. Jestliže mohly být o výsledcích zkoušek provedených v červnu a srpnu 2008 nějaké pochybnosti plynoucí z toho, že celně-technická laboratoř postupovala podle neakreditované metody, pak zopakováním těchto zkoušek v roce 2009 po získání akreditace byly veškeré pochybnosti rozptýleny, neboť opakované zkoušky potvrdily hodnoty naměřené během prvních zkoušek. Soud hodnotí jako racionální a přesvědčivý i závěr celně-technické laboratoře, že ve vzorku emulzní motorové nafty nedochází po uplynutí doby použitelnosti ke změnám množství vody, přičemž dostatečným protřepáním vzorku (vzorek je třeba před provedením zkoušky vždy protřepat, jak plyne z X) ho lze uvést zpět do takového stavu, že lze určit podíl vody v emulzi (ostatně laboratoř M. naftových dolů provedla analýzu vzorků předložených žalobcem rovněž více než 4 měsíce po žalobcem deklarovaném datu jejich odběru – přesto se těchto výsledků žalobce v daňovém řízení dovolával). K tomu soud dodává, že X stanoví pouze požadavek na dobu použitelnosti emulzní motorové nafty (tedy k pohánění motorů), což ovšem nijak neomezuje možnost laboratorně zkoumat složení vzorku emulzní motorové nafty a samo o sobě tím není zpochybněna validita výsledků laboratorního zkoumání provedeného po době použitelnosti. Tvrzení žalobce zpochybňující identitu vzorků, které celně-technická laboratoř analyzovala v roce 2008, a vzorků analyzovaných v roce 2009 je nepodloženou spekulací. Z protokolů o odběru plyne, že v pokynech určených pro celně-technickou laboratoř je vyznačeno, že vzorek má být po provedení analýzy uskladněn. Je tedy logické, že jej měla celně-technická laboratoř k dispozici v roce 2009.
46. V dané věci bylo předloženo několik odborných posouzení (zkušebních protokolů), které však byly diskvalifikovány z jiných důvodů. Z protokolů o zkoušce předložených žalobcem (laboratoř Moravských naftových dolů a laboratoř Ústavu m. a p.) nelze ověřit, že se vztahují ke zkušebnímu vzorku, který byl odebrán celní správou a předán žalobci (žalobce podpisem na protokolu o odběru vzorku potvrdil převzetí referenčního vzorku), Ústav maziv a paliv nadto analyzoval převzatý vzorek dle nevhodné metody (K. F. coulometricky), což tento ústav v daňovém řízení sám uznal (viz výše). Celní správa zadala prostřednictvím celně-technické laboratoře provedení rozboru u zkušební laboratoře S. Czech Republic, s. r. o.

Z jejich zkušebních protokolů plyne, že vzorek byl zaplombován celní plombou a opatřen celní páskou, analýza byla provedena dle Č. E. I. X (tedy K. F. coulometricky) a byl zjištěn objem vody ve všech čtyřech zkoušených vzorcích nižší než 9 % (7,3; 7,9; 6,3; 6,4). Tyto výsledky podporují závěr žalovaného, byť byly získány využitím nevhodné metody (s rozsahem měření mimo akreditaci).

47. V souvislosti s právě uvedeným lze poukázat na to, že zkušební laboratoř S. Czech Republic, s. r. o. a zkušební laboratoř Ústavu paliv a maziv, a. s. analyzovaly dodané vzorky stejným způsobem, tedy dle Č. E. I. X. Z protokolů přitom plyne, že laboratoři S. byly dodány vzorky opatřené plombou a celní páskou, tedy vzorky prokazatelně odebrané u žalobce dne 11. a 16. 4. 2008. Zatímco laboratoř S. naměřila výsledky pod hranicí 9 % (7,3; 7,9; 6,3; 6,4), laboratoř Ú. p. a m. výsledky kolem 9 % (8,92; 9,19; 9,03; 9,05). To svědčí buď o nespolehlivosti užití metody, nebo o tom, že žalobce dodal zkoušení laboratoři Ú. p. a m. jiné vzorky než vzorky odebrané celní správou. Ani jedna z těchto eventualit není žalobci ku prospěchu.
48. Z právě uvedeného plyne, že výsledky zkoušek provedených celně-technickou laboratoří nebyly relevantním způsobem zpochybněny, neboť jim konkurující výsledky zkoušek provedených jinými laboratořemi jsou diskvalifikovány kvůli závažným nedostatkům, pokud jde o vhodnost užití metody a autenticitu analyzovaných vzorků. Nedostatek akreditace užití metody tak není pro použitelnost výsledků analýz provedených celně-technickou laboratoří významný, tím spíše ne v situaci, kdy užitá metoda byla následně akreditována a vzorky byly podrobeny opětovné analýze podle shodné metody. Žalobní bod je nedůvodný.
49. Žalobce teprve při jednání (tedy po uplynutí lhůty pro podání žaloby) namítl, že celní správa měla zadat vypracování znaleckého posudku a provést jím v daňovém řízení důkaz. Soud se tímto žalobním bodem pro jeho opožděnost nezabýval. Z výše uvedeného nicméně plyne, že provedení laboratorní analýzy celně-technickou laboratoří lze považovat za zcela dostatečné, závěry této analýzy nebyly zpochybněny, nevznikl tak důvod pro další objasňování složení emulzní motorové nafty znaleckým zkoumáním, které by ostatně stejně muselo vycházet z laboratorní analýzy. Znalecký posudek si mohl nechat zpracovat i žalobce a předložit ho v daňovém řízení, což neučinil, ani nevznasl tomu odpovídající důkazní návrh.
50. Vzhledem k tomu, že žádný žalobní bod není důvodný a soud neshledal z obsahu správního spisu žádnou vadu řízení, k níž by byl povinen přihlídnout i bez námítky, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
51. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly. Soud proto rozhodl, že právo na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků.

#### **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 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](http://www.nssoud.cz).

Praha 13. března 2018

**Olga Stránská v. r.**  
předsedkyně senátu