



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Hany Veberové a soudců JUDr. Jitky Hroudové a Mgr. Marka Bedřicha v právní věci žalobce: **STRATEGIN 1, a.s.**, se sídlem Praha 2 – Nové Město, Vyšehradská 1349/2, IČ: 26909383, v řízení zastoupeného Mgr. Petrem Čubíkem, advokátem se sídlem Olomouc, Wellnerova 1322/3C, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 7, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 12. 2015, č.j. 49945-2/2015-900000-304.1

t a k t o :

- I. **Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 11. 12. 2015, č.j. 49945-2/2015-900000-304.1 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11.228,- Kč do 30 dnů od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Petra Čubíka, advokáta.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhá přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 12. 2015, č.j. 49945-2/2015-900000-304.1, kterým zamítl odvolání a potvrdil dodatečný platební výměr Celního úřadu pro hl. m. Prahu ze dne 30. 1. 2015, č.j. 18605/2015-510000-31, kterým byla žalobci za období říjen 2010 dodatečně vyměřena spotřební daň z minerálních olejů ve výši 1,855.253,- Kč a penále ve výši 371.051,- Kč s tím, že daň k odvodu včetně penále činí celkem 2,226.304,- Kč.

Žalobce v první řadě namítá, že nebyl zjištěn řádně skutkový stav, neboť nebyla správně vyhodnocena tvrzení a důkazy předložené daňovým subjektem. Daňový subjekt předložil dodací nákladní listy, které byly vystaveny v souvislosti s dodávkami pohonných hmot v inkriminovaném období na jednotlivé čerpací stanice, konkrétně uvádí dodací nákladní listy ve vztahu k čerpacím stanicím Úvoz č.p. 399, Podolí; Brněnská 656, Modřice; Žarošická 19, Brno; Kozlov 19, Velký Beranov a Hodějice 302. Nesouhlasí se závěrem správce daně, že vybrané výrobky uvedené na jednotlivých nákladních listech se nevztahují k vybraným výrobkům, které jsou předmětem daňové kontroly a že nebylo žalobcem prokázáno, že předložené listinné doklady neodpovídají jednotlivým závozem na čerpací stanice. Pouze u dodacího nákladového listu 00027 ze dne 23. 9. 2010 a 00029 ze dne 6. 10. 2010 dokázal správce daně popsat skutková zjištění tak, aby bylo zřejmé, proč má za to, že předložené materiály nedokumentují dodávky na dotčené čerpací stanice. Zdůraznil, že předložil celnímu úřadu doklady o tom, že v areálu v Kyjově, odkud byly minerální oleje v těchto případech přepravovány, neskladovala vybrané výrobky pouze firma MORAVSKÉ RAFINÉRIE, a.s., ale že se zde nacházely i nádrže provozované firmou SULPRAN. Tyto důkazy však žalovaný vyhodnotil v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů, když svůj závěr opřel pouze o sdělení Ing. Š. Č.

Ohledně dalších dodacích nákladních listů žalobce zdůraznil, že z vyjádření slyšených řidičů, kteří dodávky zajišťovali, tak jako ze záznamu o realizované přepravě vyplynulo, že vybrané výrobky byly přepravovány od společnosti ČEPRO, a.s., a to ve většině případů ze skladu ve Střelcích. Plnění autocisteren potvrdili jak řidiči, tak to vyplývá i z listin prokazujících průběh přepravy. Ani pracovníci společnosti ČEPRO neuváděli žádné skutečnosti, které by zpochybňovaly dodávku vybraných výrobků na jednotlivé čerpací stanice tak, jak tvrdil žalobce. Správce daně, pak vycházel z nesprávně zjištěného skutkového stavu, který vedl k vyměření daně, neboť nezohledňuje a přehlíží stěžejní okolnosti, které vyšly v průběhu kontroly najevo.

Žalobce dále zdůraznil citaci z „Vyjádření správce daně k námitkám daňového subjektu“ ze dne 11. 11. 2014, ve kterém je mimo jiné uvedeno, že „správce daně ve zprávě o daňové kontrole nikdy nezpochybňoval skutečnost, že k závozu vybraných výrobků uvedených na dodacích nákladních listech na jednotlivé čerpací stanice daňového subjektu nedošlo“. K tomu správce daně konstatuje, že „na základě výsledků rozborů vzorků vybraných výrobků odebraných orgány celní správy a České obchodní inspekce na jednotlivých čerpacích stanicích daňového subjektu bylo zjištěno, že charakteristické vlastnosti vybraných výrobků skladovaných v nádržích, ze kterých byly tyto vzorky odebrány, neodpovídají vlastnostem vybraných výrobků uvedených na předložených nákladních listech. Správci daně vznikly oprávněné pochybnosti, zda skladované vybrané výrobky byly řádně zdaněny spotřební daní.“ Z uvedeného vyplývá, že správce daně na jednu stranu nemá pochybnosti o tom, že do nádrží čerpací stanice byly stočeny vybrané výrobky, které tam byly dopraveny v rámci výše specifikovaných závozů. Bylo tak prokázáno, že nádrže, ze kterých byly odebrány předmětné vzorky, obsahovaly vybrané výrobky naskladněné v rámci označených návozu, tedy pohonné hmoty řádně zdaněné. Na druhou stranu je pak tvrzeno, že správce daně má pochybnosti o tom, jaká surovina byla uskladněna v dotčených nádržích, protože pro odběr vzorků z těchto nádrží a na základě výsledků jejich rozborů je patrné, že charakteristické vlastnosti vybraných skladovaných výrobků neodpovídají vlastnostem vybraných výrobků uvedených na předložených dodacích nákladních listech. V uvedeném žalobce spatřuje rozpor mezi jednotlivými tvrzeními správce daně, které nemají oporu ve spisu. Ačkoli námitka byla uplatněna i v odvolání, žalovaný se s ní vypořádal pouze tak, že se zcela přiklonil ke stanovisku prvostupňového správního orgánu. Na některé vybrané výrobky

tak byla stanovena dvojí daňová povinnost. Správce daně totiž vypočetl daňovou povinnost daňového subjektu ze všech vybraných výrobků, které byly v daný okamžik v nádržích čerpacích stanic, tedy i těch, které tam byly navezeny jako řádně zdaněné. Správce daně, resp. žalovaný dospěl jednoznačně k závěru, že automobilový benzín byl do nádrží čerpacích stanic dodán, resp. kategoricky nepřipouští variantu, že by tomu mělo být jinak. Současně bez jakýchkoli pochybností odmítá, že by ke smíchání benzínu došlo mimo čerpací stanici (na stáčišti v Kyjově, na stáčišti v ČEPRU, v průběhu přepravy zboží), navíc konstatuje, že návoz tohoto vybraného výrobku má za prokázaný. Žalobce se podivuje nad tím, že žalovaný nepřipouští námitku dvojího zdanění s odkazem na § 45 odst. 12 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřební dani, tedy argumentací, že nelze hovořit o výrobě minerálních olejů, neboť se nejedná o: b) smíchání minerálních olejů již uvedených do volného daňového oběhu ve skladovacích nádržích čerpacích stanic, pokud se jedná o minerální oleje, u nichž již byla spotřební daň zaplacená a jejichž sazba daně není nižší než sazba daně vzniklé směsi.

Žalobce dále namítal vadu dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., neboť v protokolech o odběru kontrolovaných vzorků pohonných hmot, nejsou uvedeny některé údaje taxativně vyjmenované v normě ČSN EN 14275, v příloze B. Jedná se např. o nedostatečnou identifikaci osoby provádějící kontrolu, což má za následek nepřezkoumatelnost předmětné části protokolu. Dále poukázal na to, že na tiskopisech, kterými disponuje žalobce, je sice uvedeno poučení, ale chybí podpis kontrolované osoby a není tak patrné, zda byla tato osoba řádně poučena a zda takové poučení vzala na vědomí. Z toho dovozuje, že vzorek nebyl odebrán v souladu se zákonem a výsledky kontroly nemohou být relevantní pro následné doměření daně. V důsledku toho pak působí nepřesvědčivě a zmatečně také samotný platební výměr i napadené rozhodnutí.

Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě konstatuje, že daňová kontrola byla zahájena na základě výsledku rozboru vzorků, které nesplňovaly různé parametry pro deklarovaný automobilový benzín. Žalobce byl vyzván k předložení dokladů, které by mohly prokázat zdanění předmětných vybraných výrobků. Byly předloženy různé faktury a dodací nákladní listy uvedené v podané žalobě. Celní úřad vyslechl řidiče přepravující vybrané výrobky, ti se vyjádřili k plnění ve skladech ČEPRO a z jejich výslechnů plyne, že během provedené dopravy minerálních olejů nemohlo dojít ke smíchání minerálních olejů s jiným produktem. Byla prověřována i možnost, že by ke kontaminaci automobilového benzínu mohlo dojít ve skladech společnosti ČEPRO. K tomu se vyjadřovala společnost ČEPRO, a.s., pan J. B. a Ing. J. C. Z provedených důkazů odvolací orgán vyvodil, že obsahem dodávek pohonných hmot od společnosti ČEPRO, a.s., ke kterým žalobce doložil doklady, byl skutečně deklarovaný automobilový benzín.

K nákladním listům č.00027 a č. 00029 uvedl, že se vztahují k dodávkám vybraných výrobků, které měly být načerpány z nádrží ve skladu v Kyjově. Při místním šetření bylo zjištěno, že se ve městě nachází areál stáčiště kapalných látek společnosti CCF INVEST a.s., která pronajímala areál stáčiště společnosti MORAVSKÁ RAFINÉRIE a.s. a za ní jednající Ing. Š. Č. uvedl, že v rozhodném období neprodala žádné vybrané výrobky odvolateli ani společnosti Sulpran Trade Ltd. K podnájemní smlouvě mezi společností MORAVSKÁ RAFINÉRIE a.s. a společností Sulpran Trade Ltd. uvedla společnost MORAVSKÁ RAFINÉRIE a.s., že o této smlouvě nic neví a že se v účetnictví nenachází žádné platby, které by na jejím základě měly být provedeny. Zjištěné skutečnosti předloženou smlouvu dle žalovaného znevěrohodňují, a proto považuje za správný postup celního úřadu, který je odmítl přijmout jako důkaz.

Veškeré dodávky, o kterých odvolatel předložil doklady, se vztahují k dodávkám automobilového benzínu, nikoliv k dodávkám vybraných výrobků, které byly v nádržích (dle laboratorní analýzy) obsaženy. Automobilový benzin byl znečištěný jinou látkou v takovém množství, že se změnil jeho kód nomenklatury, resp. stal se jiným předmětem daně. Podle § 8 zákona o spotřebních daních vzniká daňová povinnost výrobou vybraných výrobků na daňovém území Evropské unie. Podle § 3 písm. t) bodu 2 a 3 zákona o spotřebních daních je výrobou proces, kdy z minerálního oleje, který je uvedený pod jedním kódem nomenklatury, vznikne minerální olej, který je uvedený pod jiným kódem nomenklatury, či z vybraného výrobku, který je předmětem daně, vznikne vybraný výrobek, který je jiným předmětem daně, s výjimkou činností podle § 45 odst. 12 zákona o spotřebních daních. O dvojí zdanění by se tak mohlo jednat pouze v případě, že by byly splněny podmínky výjimky uvedené v § 45 odst. 12 zákona o spotřebních daních. Základním předpokladem pro naplnění této výjimky je to, že výsledná směs musí vzniknout smícháním minerálních olejů, uvedených do volného daňového oběhu, a k tomuto smíchání musí dojít na čerpací stanici. Celní úřad se v rámci daňové kontroly pokoušel zjistit, jaká látka mohla znečistit automobilový benzin tak, že došlo ke změně jeho nomenklatury, resp. ke změně předmětu daně. Žalobce byl opakovaně a marně v průběhu kontroly vyzýván k doložení dokladů o závozech vybraných výrobků, které předcházely zdokladovaným závozům do předmětných nádrží čerpacích stanic. Stejně tak byl žalobce několikrát vyzván, aby předložil své účetnictví, případně sdělil, kde se účetnictví fyzicky nachází. Žalobce ale uvedl, že se nepodařilo zjistit, kde se předmětné účetnictví nachází, což nedoložil dosud. Vzhledem k tomu, že žalobce nepředložil žádné důkazy o tom, jaká látka a za jakých okolností znečistila automobilový benzin a současně byla vyloučena možnost, že by k přimíchání znečišťující příměsi došlo během přepravy ze skladů společnosti ČEPRO, nebo v samotných skladech této společnosti, nelze posoudit, zdali touto znečišťující látkou byl minerální olej uvedený do volného daňového oběhu, nebo nějaká jiná látka, ani kde ke znečištění automobilového benzínu došlo. Základní podmínky použití výjimky dle § 45 proto nebyly splněny. Ke dvojímu zdanění nedochází, neboť předkládané doklady se vztahují k dodávkám automobilového benzínu, přičemž jeho řádné zdanění je irelevantní pro řádné zdanění výsledné směsi.

Žalovaný se pak vyjádřil k námitkám týkajících se protokolu o odběru vzorků a uvedl, že závaznost technické normy musí být stanovena právním předpisem. Žalobce ale neuvedl žádné ustanovení právních předpisů, které by na technickou normu ČSN EN 14275 výslovně odkazovalo. K identifikaci osob odebírajících vzorky dle žalovaného postačí uvedení jejich jména a příjmení. Kontrolované osoby byly řádně poučeny, což vyplývá z originálu listin založených ve správním spise. Závěrem žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Žalobce zaslal soudu repliku k vyjádření žalovaného, ve které setrval na svých dosavadních stanoviscích.

Soud rozhodoval bez nařízení jednání, neboť byly splněny podmínky podle § 51 odst. 1 s. ř. s., když žádný z účastníků s tímto postupem nevyjádřil výslovný nesouhlas.

Ze správního spisu předloženého žalovaným správním orgánem soud zjistil, že dne 6.10.2010 byl odebrán vzorek minerálního oleje označeného jako Super BA 95 na čerpací stanici na adrese Úvoz č.p. 399, Podolí; dne 6.10.2010 byl odebrán vzorek minerálního oleje označeného jako NATURAL 95 na čerpací stanici na adrese Hodějice 302; dne 7.10.2010 byl odebrán vzorek minerálního oleje označeného jako Super BA 95 na čerpací stanici na adrese Žarošická 19, Brno; dne 6.10.2010 byl odebrán vzorek minerálního oleje označeného jako

NATURAL 95 na čerpací stanici na adrese Kozlov 19, Velký Beranov; dne 7.10.2010 byl odebrán vzorek minerálního oleje označeného jako Super BA 95 na čerpací stanici na adrese Brněnská 656, Modřice.

Na základě analýzy vzorků byla dne 15. 3. 2012 zahájena daňová kontrola. Jejím předmětem bylo prověření daňového základu a správného stanovení výše spotřební daně v daňových přiznáních ke spotřební dani z minerálních olejů za měsíce září a říjen 2010. Daňová kontrola byla ukončena podpisem zprávy o daňové kontrole daňovým subjektem dne 10. 12. 2014. V závěru je uvedeno, že žalobce předkládanými doklady, ani jiným způsobem neprokázal řádné zdanění minerálních olejů v nádržích, ze kterých byly vzorky odebrány.

Dne 2. 2. 2015 vydal Celní úřad pro hl. město Prahu platební výměr, který vyměřil vedle spotřební daně za zdaňovací období říjen 2010 ve výši 1,855.253,- Kč a penále ve výši 371.051,- Kč. Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání, o kterém rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím tak, že odvolání zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil. Žalovaný konstatoval, že byly provedeny výsledky řidičů přepravujících vybrané výrobky na čerpací stanice provozované žalobcem, kteří se vyjádřili ke standardnímu postupu přebírání výrobků. Řidiči shodně uvedli, že během provedené dopravy minerálních olejů, uvedených v dodacím listu, nemohlo dojít ke smíchání minerálních olejů s jiným produktem. Rovněž byla prověřována možnost, že by ke kontaminaci automobilového benzínu mohlo dojít ve skladech společnosti ČEPRO, a. s. Na základě provedených výsledků svědka B. a svědka C. pak dospěl k závěru, že obsahem dodávek pohonných hmot od společnosti ČEPRO, a.s., ke kterým žalobce doložil doklady, byl skutečně deklarovaný automobilový benzín.

K nákladním listům č.00027 a č. 00029 uvedl, že se vztahují k dodávkám vybraných výrobků, které měly být načerpány z nádrží ve skladu v Kyjově. Při místním šetření bylo zjištěno, že se ve městě nachází areál stáčiště kapalných látek společnosti CCF INVEST a.s., která pronajímala areál stáčiště společnosti MORAVSKÁ RAFINÉRIE a.s. a za ní jednající Ing. Š. Č. uvedl, že v rozhodném období neprodala žádné vybrané výrobky odvolateli ani společnosti Sulpran Trade Ltd. K podnájemní smlouvě mezi společnostmi MORAVSKÁ RAFINÉRIE a.s a společností Sulpran Trade Ltd uvedla společnost MORAVSKÁ RAFINÉRIE a.s., že o této smlouvě nic neví a že se v účetnictví nenachází žádné platby, které by na jejím základě měly být provedeny. Zdůraznil, že z hlediska otázky zdanění vybraných výrobků není řešení této otázky podstatné, neboť veškeré dodávky, o kterých předložil žalobce doklady, se vztahují k dodávkám automobilového benzínu, nikoliv k dodávkám vybraných výrobků, které byly v nádržích obsaženy.

Žalovaný dále konstatoval, že odvolatel nepředložil žádné důkazy o tom, jaká látka a za jakých okolností znečistila automobilový benzín, který se měl nacházet v nádržích čerpacích stanic. Nelze proto posoudit, zdali touto znečišťující látkou byl minerální olej, uvedený do volného daňového oběhu, nebo nějaká jiná látka, ani kde ke znečištění automobilového benzínu došlo. Základní podmínky použití výjimky dle § 45 odst. 12 zákona o spotřební dani nebyly splněny. Předkládané doklady se vztahovaly k dodávkám automobilového benzínu, přičemž jeho řádné zdanění je irelevantní pro řádné zdanění výsledné směsi (vybraného výrobku uvedeného pod jiným kódem nomenklatury, nebo který je jiným předmětem daně). Proto nedochází k dvojímu zdanění.

K námitce ohledně nesprávného výpočtu množství minerálních olejů v nádrži čerpací stanice na adrese Svitavská 53, Černá Hora, vycházející z množství automobilového benzínu při teplotě 15° C uvedl žalovaný, že tento postup je v souladu se zákonem o spotřebních

daních, neboť dle § 47 odst. 1 je v tomto případě základem daně množství minerálních olejů vyjádřené v tisíci litrech při teplotě 15° C. Pokud má určité množství minerálního oleje jinou teplotu, je třeba vypočítat, jaké by bylo množství minerálního oleje při teplotě 15° C a teprve z tohoto údaje stanovit spotřební daň.

Městský soud v Praze na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je částečně důvodná.

V projednávané věci byla žalobci dodatečně vyměřena spotřební daň z minerálních olejů za období říjen 2010 ve výši 1,855.253,- Kč a penále ve výši 371.051,- Kč. Žalobce namítá nedostatečně zjištěný skutkový stav, když má za to, že žalovaný nesprávně vyhodnotil tvrzení a důkazy, které on sám předložil v daňovém řízení.

Soud považuje za nutné nejprve zdůraznit, že žádná z žalobcových námitek nesměruje proti zjištění správce daně o tom, že se v nádržích na jednotlivých čerpacích stanicích nacházel kontaminovaný automobilový benzín, tedy, že žalobce nic nenamítal proti výsledkům rozborů jednotlivých odebraných vzorků.

Žalobce svou obranu staví na tom, že v průběhu řízení prokázal, že předložené listinné důkazy odpovídají jednotlivým závozům na čerpací stanice. V této věci byly vybrané výrobky dopravovány na jednotlivé čerpací stanice jednak z města Kyjova (dodací nákladní list č. 00029) a jednak od společnosti ČEPRO, a.s., a to ve většině případů ze skladu ve Střelčicích (ostatní dodací nákladní listy uvedené v žalobě).

Důvodem, pro který byla žalobci dodatečně doměřena spotřební daň ve shora uvedené výši, bylo zjištění celního úřadu, že v nádržích čerpacích stanic Úvoz č.p. 399, Podolí; Brněnská 656, Modřice; Žarošická 19, Brno; Kozlov 19, Velký Beranov a Hodějice 302 byly zjištěny výrobky, které nebyly automobilovým benzinem, neboť dodaný automobilový benzín byl znečištěn jinou látkou v takovém množství, že se změnil jeho kód nomenklatury, tedy se stal jiným předmětem daně. Soud je shodně s žalovaným přesvědčen o tom, že znečištěný automobilový benzín nalezený v nádržích na čerpací stanici je důvodem pro dodatečné stanovení spotřební daně. Nelze však odhlédnout od toho, že žalobce již v průběhu řízení poukazoval na to, že ohledně dodávky dle dodacího nákladového listu 00029 ze dne 6. 10. 2010 předložil celnímu úřadu doklady o tom, že v areálu v Kyjově, odkud byly minerální oleje v tomto případě přepravovány, neskladovala vybrané výrobky pouze firma MORAVSKÉ RAFINÉRIE, a.s., ale že se zde nacházely i nádrže provozované firmou Sulpran Trade Ltd. Žalobce přitom namítá, že žalovaný tyto důkazy vyhodnotil v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů, když svůj závěr opřel pouze o sdělení Ing. Š. Č.

Ze správního spisu je patrné, že žalovaný vycházel při posouzení dodávek dle nákladového listu 00029 z místního šetření provedeného Celním úřadem Hodonín, při kterém bylo zjištěno, že se na adrese Kyjov, Havlíčkova 177 nachází areál stáčiště kapalných látek společnosti CCF Invest a.s. která sdělila, že v roce 2010 pronajímala areál stáčiště vybraných výrobků – minerálních olejů společnosti MORAVSKÉ RAFINÉRIE, a.s.. Následně bylo provedeno místní šetření u této společnosti za účelem zjištění, komu prodávala vybrané výrobky v uvedeném období. Ing. Š. Č., zastupující tuto společnost, sdělil, že v rozhodném období neprodala žádné vybrané výrobky žalobci ani společnosti SULPRAN Trade Ltd.

K žalobcem předložené podnájemní smlouvě se společnost MORAVSKÉ RAFINÉRIE, a.s. vyjádřila tak, že o této smlouvě nic neví a že se v účetnictví nenacházejí platby, které měly být na jejím základě provedeny. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí k této odvolací námitce uvedl pouze to, že bývalou členku představenstva paní M. M., která měla podnájemní smlouvu podepsat, nebylo možné jako svědka vyslechnout a ztotožnil se s postupem celního úřadu, který podnájemní smlouvu ze shora uvedených důvodů odmítl přijmout jako důkaz.

Soud námitku žalobce o nedostatečném vyhodnocení jím předložených důkazů shledal důvodnou. Ze správního spisu je patrné, že žalobce předložil podnájemní smlouvu mezi společností MORAVSKÉ RAFINÉRIE, a.s. a společností Sulpran Trade Ltd. a že se touto smlouvou snažil prokázat, že ke kontaminaci automobilového benzínu mohlo dojít ve stáčíšti v Kyjově. Soud dospěl k závěru, že existence podnájemní smlouvy mezi uvedenými společnostmi je natolik podstatnou skutečností, že by v případě potvrzení její platnosti, mohl být zpochybněn jednoznačný závěr celního úřadu i žalovaného o tom, že ke kontaminaci automobilového benzínu mohlo dojít pouze na čerpacích stanicích žalobce. Z podnájemní smlouvy vyplývá, že společnost společnosti SULPRAN Trade Ltd. skladovala v areálu stáčíště své zboží a existuje tedy možnost, že by ke kontaminaci mohlo dojít právě v těchto nádržích. Tuto skutečnost považuje soud z hlediska zjištění řádného skutkového stavu za velmi zásadní. Žalovaný se ale spokojil pouze s tvrzením ing. Č. o tom, že o smlouvě společnost MORAVSKÉ RAFINÉRIE, a.s. nic neví a že se v účetnictví nenacházejí žádné platby, které by měly být na jejím základě provedeny. Pokud ale tato listina prokazatelně existuje, není možné, aby se správní orgán spokojil pouze s tvrzením jedné ze smluvních stran, která bez dalšího uvedla, že „o smlouvě nic neví“. Stejně tak pouhé sdělení žalovaného o tom, že „bývalou členku představenstva paní M. M., která měla podnájemní smlouvu podepsat, nebylo možné jako svědka vyslechnout“, považuje soud za velmi obecné tvrzení, které postup správního orgánu nijak neodůvodňuje. Závěr, který učinil žalovaný o tom, že podnájemní smlouva je nevěrohodná, proto považuje soud za této situace za předčasný. Aby takový závěr žalovaný mohl učinit, bude se muset zabývat okolnostmi uzavření této smlouvy, tedy kdo ji podepsal za společnost MORAVSKÉ RAFINÉRIE, a.s. a kdo za společnost SULPRAN Trade Ltd. a zda byly tyto osoby oprávněné za společnosti jednat. Pokud nebude možné některou z podepisujících osob vyslechnout, bude nutné, aby důvody, které výsledek znemožnily, žalovaný řádně do rozhodnutí uvedl a současně se také vyjádřil k tomu, jaké z toho vyvodil závěry. Pokud bude potvrzena existence podnájemní smlouvy, bude nutné, aby se žalovaný zabýval další částí námitky žalobce, a to, že ke kontaminaci automobilového benzínu mohlo dojít v areálu stáčíště v Kyjově. Soud je na rozdíl od žalovaného přesvědčen, že by z hlediska řádného zjištění skutkového stavu, mělo být objasněno, kde ke kontaminaci automobilového benzínu došlo a jakými látkami, neboť teprve potom, bude možné s jistotou určit, zda jsou i v případě dodávek dle dodacího nákladního listu č. 00029 splněny podmínky pro doměření spotřební daně, tedy zda na tyto dodávky nedopadá výjimka dle ustanovení § 45 odst. 12 zákona o spotřební dani.

Zcela jiná situace nastala v případě ostatních dodacích nákladních listů, na které žalobce odkazuje v podané žalobě. Ohledně těchto dodávek žalovaný konstatoval, že dodání pohonných hmot v množství uvedeném na dodacích nákladových listech na jednotlivé čerpací stanice nerozporuje. Naopak po provedeném dokazování výslechem pracovníků Čepro a.s. a řidičů přepravujících vybrané výrobky učinil závěr, že „obsahem dodávek pohonných hmot od společnosti ČEPRO a.s., ke kterým odvolatel doložil doklady, byl skutečně deklarovaný automobilový benzín“. Toto zjištění je zcela ve shodě s tvrzením žalobce a mezi účastníky tak není o předmětu těchto dodávek žádný spor.

Podstatné pro toto řízení je, že žalobce v průběhu správního řízení předkládanými doklady ani jiným způsobem neprokázal řádné zdanění minerálních olejů v nádržích, ze kterých byl odebrán předmětný vzorek a to i přesto, že byl správcem daně k doložení těchto dokladů vyzván. Žalobce považuje za dostatečné, že doložil dodací nákladní listy týkající se závozu na čerpací stanice v předmětném období, neboť je přesvědčen, že jimi prokázal dodání pohonných hmot na tyto čerpací stanice. Jak ale soud již výše uvedl, žalovaný dodání pohonných hmot v množství uvedeném na dodacích nákladových listech (kromě č. 00029) na jednotlivé čerpací stanice nerozporuje.

Pokud tedy žalobce namítá, že zjištěný skutkový stav je v rozporu se spisovým materiálem, neboť „sám správní orgán připouští, že vybrané výrobky byly dodány na čerpací stanice v rámci návozu tak, jak tvrdí daňový subjekt, zároveň však tuto okolnost nebere v potaz“, není tato námitka důvodná. Při vypořádání této námítky soud považuje za nutné uvést, že žalovaný v napadeném rozhodnutí rozlišuje „vybrané výrobky uvedené na jednotlivých dodacích nákladních listech“ a „vybrané výrobky, které jsou předmětem daňové kontroly, tedy ty, které se nachází v nádržích čerpacích stanic a ze kterých byly odebrány kontrolní vzorky“, což ale žalobce odmítá akceptovat. Jak již soud shora uvedl, žalovaný zdokumentované závozy vybraných výrobků, tedy automobilového benzínu na uvedených dodacích nákladových listech, nikterak nerozporuje, tedy námitka, že tuto skutečnost nevzal v potaz, je nedůvodná.

Vzhledem k výše uvedenému soud neshledal důvodnou ani námitku, ve které žalobce namítá rozpor mezi jednotlivými tvrzeními správce daně, který podle něj na jednu stranu zpochybňuje to, že se v nádržích nacházely vybrané výrobky řádně zdaněné a na druhou stranu současně dodává, že identické nádrže obsahují blíže nezjištěnou látku, ze které nebyla spotřební daň odvedena. Soud tvrzený rozpor v těchto tvrzeních nespatřuje, neboť obě úvahy směřují k závěru, že nádrže obsahují minerální olej, jehož vlastnosti neodpovídají deklarovanému automobilovému benzínu.

Ani námitku dvojího zdanění soud důvodnou neshledal, neboť žalobce doložil pouze doklady týkající se dodávek automobilového benzínu a nikoli dodávek vybraných výrobků, které byly obsaženy v nádržích. Z laboratorní analýzy, jejíž závěry žalobce nespornuje, ale vyplývá, že automobilový benzín byl znečištěn jinou látkou v takovém množství, že se změnil jeho kód nomenklatury, resp. se stal jiným předmětem daně. Vzhledem k tomu, že podle § 8 zákona o spotřebních daních vzniká daňová povinnost výrobou vybraných výrobků na daňovém území Evropského společenství, bylo nutné se zabývat otázkou, co je definováno jako výroba v zákoně o spotřebních daních a zda daný případ spadá pod výjimky podle § 45 odst. 12 tohoto zákona.

Pojem *výroba* definuje zákon o spotřebních daních ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí v § 3 písm. t) bod 2. a 3. tak, že *výrobou se rozumí proces, při kterém z vybraného výrobku, který je předmětem daně, vznikne vybraný výrobek, který je jiným předmětem daně, nebo z minerálního oleje, který je uvedený pod jedním kódem nomenklatury, vznikne minerální olej, který je uveden pod jiným kódem nomenklatury, s výjimkou činností podle § 45 odst. 12. Podle tohoto ustanovení se za výrobu minerálních olejů nepovažuje* a) smíchání minerálních olejů již uvedených do volného daňového oběhu v běžných nádržích motorových dopravních prostředků (§ 63 odst. 2) na čerpacích stanicích, b) smíchání minerálních olejů již uvedených do volného daňového oběhu ve skladovacích nádržích čerpacích stanic, pokud se jedná o minerální oleje, u nichž již byla spotřební daň zaplacená a jejichž sazba daně není nižší než sazba daně vzniklé směsi, nebo pokud tato

výsledná směs neobsahuje minerální oleje, u kterých lze uplatnit nárok na vrácení daně podle § 54 odst. 3.

Pouze v případě, že by byly splněny podmínky výjimky uvedené v § 45 odst. 12, mohlo by se jednat o dvojí zdanění. Proto není na místě podiv žalobce nad tím, že žalovaný nepřipustil námitku dvojího zdanění právě s odkazem na § 45 odst. 12 zákona o spotřební dani.

Při posuzování otázky, zda případ smíchání látek u žalobce (opět tedy kromě dodávek dle dodacího nákladního listu 00029) je výrobou či zda spadá pod výjimky § 45 odst. 12 zákona o spotřebních daních, vycházel soud ze závěrů vyslovených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2015, č. j. 1 Afs 82/2015-31, kterým byla zamítnuta kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 1. 4. 2015, č. j. 62 Af 3/2014-86. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku odkázal na svůj rozsudek ze dne 26. 4. 2007, č. j. 5 Afs 96/2006-58, publikovaný pod č. 1268/2007 Sb. NSS, ve kterém konstatoval, že výrobu je třeba chápat nejen jako technologický proces vzniku nového výrobku, při němž dochází ke změně vlastností, ale rovněž postup, kdy konečný produkt se odlišuje od původního produktu jen v důsledku své vnější úpravy. *Výrobou se rozumí jak vnější změna v úpravě, tak i změna nomenklaturního označení.* Uvedl dále, že k otázce výroby se vyslovil rovněž Ústavní soud v nálezu ze dne 27. 6. 2000, ve věci sp. zn. II. ÚS 157/97, kde konstatoval, že výrobou ve smyslu § 3 zákona o spotřebních daních je i proces administrativní změny, tj. právně významné nové označení výrobku. Krajský soud v Brně se ve shora citovaném rozsudku ze dne 1. 4. 2015, č. j. 62 Af 3/2014-86 zabýval mimo jiné i tím, zda do pojmu „výroby“ je možné zahrnout i neúmyslné smíchání dvou výrobků a konstatoval, že *„Žalobcovo tvrzení, že ke smíchání minerálních olejů došlo neúmyslným jednáním, tedy není relevantní. Jestliže zákon o spotřebních daních v § 3 písm. u) výrobu označuje jako proces, je nepodstatné, zda se jedná o proces záměrný či neúmyslný. Stejně tak nepodstatný je s ohledem na zákonnou definici pojmu „výroba“ obecný význam tohoto pojmu. Jinak řečeno „výrobou“ ve smyslu zákona o spotřebních daních může být i proces, který by výrobou ve smyslu obecného jazyka vůbec nebyl. Definice pojmu výroba je přitom v zákoně o spotřebních daních uvedena jasně a srozumitelně a není tedy jakýkoli prostor pro to, aby byl tento pojem vykládán jakýmkoli jiným způsobem. Je tedy třeba učinit dílčí závěr, že vznikne-li smícháním minerálních olejů minerální olej jiného sazebního zařazení, jedná se zásadně o výrobu ve smyslu § 3 písm. u) zákona o spotřebních daních.“*

Aby mohla být naplněna výjimka § 45 odst. 12 zákona o spotřebních daních, musela by výsledná směs vzniknout smícháním minerálních olejů, uvedených do volného daňového oběhu a k tomuto smíchání by muselo dojít na jednotlivých čerpacích stanicích. Ze správního spisu je patrné, že se správní orgán prvního stupně v rámci kontroly pokoušel zjistit, jaká látka mohla znečistit automobilový benzín tak, že došlo ke změně jeho nomenklatury, tedy ke změně předmětu daně. Smyslem výzev zasílaných žalobci bylo proto zjištění, jaký výrobek se původně nacházel v jednotlivých kontrolovaných nádržích. Žalobce ale požadované doklady o závozech vybraných výrobků, které předcházely zdokladovaným závozům do nádrží u čerpacích stanic nedoložil a nepředložil ani požadované účetnictví. Žalovaný proto dospěl ke správnému závěru, že žalobce neprokázal naplnění podmínek § 45 odst. 12 o spotřebních daních – tedy řádné zdanění obou minerálních olejů. Proces, při kterém došlo v nádržích ke kontaminaci automobilového benzínu jinou látkou, je proto nutné posoudit jako výrobu, se kterou zákon o spotřebních daních spojuje vznik daňové povinnosti.

Lze tedy uzavřít, že u dodávek, s výjimkou těch dle dodacího nákladního listu 00029, žalobce naplnění podmínek stanovených v § 45 odst. 12 zákona o spotřebních daních neprokázal a na proces smíchání minerálních olejů, kterým vznikl minerální olej nového sazebního zařazení, je proto třeba hledět jako na výrobu ve smyslu zákona o spotřebních daních. Žalobci tak u těchto dodávek, vznikla daňová povinnost a byly proto naplněny podmínky § 143 a § 147 daňového řádu pro doměření spotřební daně.

Soud neshledal důvodnou ani námitku žalobce týkající se protokolů o odběru vzorků, ve které poukazuje na to, že v nich nejsou uvedeny některé údaje taxativně vyjmenované v normě ČSN EN 14275, v příloze B. Jedná se např. o nedostatečnou identifikaci osoby provádějící kontrolu, což má za následek nepřezkoumatelnost předmětné části protokolu.

Pokud jde o otázku závaznosti českých technických norem, vychází městský soud ze závěrů Nejvyššího správního soudu obsažených v rozsudku ze dne 12. 10. 2010 č. j. 2 As 69/2010-122, podle něhož *závaznost (roz. technických norem) bude dána v situaci, kdy je dodržování takové normy vyžadováno právními předpisy (nejčastěji zákony a vyhlášky), resp. kdy takový předpis na normu výslovně odkáže*. K obdobným závěrům dospěl i Ústavní soud v nálezu ze dne 26. 5. 2009, ve věci sp. zn. Pl. ÚS 40/08, v němž připomněl: *„Odkazy na technickou normu v právních předpisech mohou mít z hlediska jejich síly formu odkazu výlučného (povinného) nebo (indikativního). Výlučný odkaz určuje shodu s technickou normou, na kterou se odkazuje, jako jediný způsob splnění příslušného ustanovení daného právního předpisu. Technická norma tak doplňuje nekompletní právní požadavek, a stává se tak vlastně součástí právního předpisu. Tím vzniká povinnost řídit se ustanoveními příslušné normy pro ty subjekty, kterých se daný právní předpis týká. I když ani v tomto případě většinou nejde o obecnou závaznost, je možno říci, že ve vztahu k plnění požadavků příslušného předpisu se odkazovaná norma nebo její část stává závaznou.“*

Žalobce sice tvrdí, že technická norma ČSN EN 14275 je pro postup celních orgánů při odběru vzorku právně závazná, avšak ani on sám neuvádí, z jakého právního ustanovení tuto závaznost dovozuje. Vzhledem k neexistenci výslovného odkazu právního předpisu na tuto technickou normu, nelze dovodit její závaznost pro postup celního úřadu při odběru vzorků, a proto soud dospěl k závěru, že identifikace osob, které vzorky odebíraly, jménem a příjmením byla dostatečná.

Stejně tak není důvodná ani námitka žalobce, že vzorek nebyl odebrán v souladu se zákonem a výsledky kontroly nemohou být relevantní pro následné doměření daně, neboť na tiskopisech protokolů o odběru vzorků, kterými disponuje žalobce, je sice uvedeno poučení, ale chybí podpis kontrolované osoby, a proto není patrné, zda byla tato osoba řádně poučena a zda takové poučení vzala na vědomí.

Ze správního spisu je patrné, že kontrolované osoby byly řádně poučeny, neboť součástí protokolů o odběru vzorků, které jsou založeny ve správním spise, jsou i Poučení kontrolovaného subjektu, přičemž je patrné, že kontrolovaný subjekt protokol podepsal a současně svým podpisem stvrdil, že poučení rozuměl a že ho bere na vědomí. Žalobce si musel být vědom toho, že byl řádně poučen a že vzorek byl odebrán v souladu se zákonem.

Vzhledem k tomu, že soud shledal důvodnou námitku žalobce týkající se nedostatečného vyhodnocení důkazů navržených žalobcem v souvislosti s dodacím nákladním listem č. 00029, postupoval podle § 78 odst. 1 s.ř.s., žalobou napadené rozhodnutí zrušil a podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. Správní orgány

jsou právním názorem, vysloveným Městským soudem v Praze v dalším řízení vázány (ustanovení § 78 odst.5 s.ř.s.).

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanoveními § 60 odst. 1 s. ř. s. Ve věci úspěšnému žalobci náleží náhrada nákladů řízení proti neúspěšnému žalovanému správnímu úřadu. Tyto náklady spočívají v nákladech souvisejících se zastoupením žalobce advokátem dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., za dva úkony právní služby po 3.100,- Kč (převzetí věci, sepsání žaloby) a dva režijní paušály po 300,- Kč. Náklady za právní zastoupení činí částku 6.800,- Kč. Advokát žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, a proto se s ohledem na § 57 odst. 2 s. ř. s. náhrada nákladů za zastoupení zvyšuje o částku odpovídající této dani (21 %), t.j. o 1.428,- Kč. Součástí nákladů je i zaplacený soudní poplatek ve výši 3.000,- Kč. Celkem tak soud přiznal žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11.228,- Kč.

P o u č e n í :

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 nejblíže 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.

V Praze dne 24. srpna 2017

JUDr. Hana Veberová v. r.
předsedkyně senátu