



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. 49945-3/2015-900000-304.1,

t a k t o :

- I. Žaloba se z a m í t á.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

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. 49945-3/2015-900000-304.1, kterým zamítl odvolání a potvrdil dodatečný platební výměr Celního úřadu pro hl. m. Prahu ze dne 30. 1. 2015, č.j. 18495/2015-510000-31, kterým byla žalobci za období září 2010 dodatečně vyměřena spotřební daň z minerálních olejů ve výši 114.020 Kč a penále ve výši 22.804 Kč s tím, že daň k odvodu včetně penále činí celkem 136.824 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 tři dodací nákladní listy ve vztahu k čerpací stanici Černá Hora č. E 326525, E 326657 a E 326742. 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. 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 Střelicích. 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 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“. Jedná se o tyto dodací nákladní listy, tedy i dodací listy č. E326525, E326742 a E326657. 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 závozu. 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 čerpací stanice, tedy i těch, které tam byly navezeny jako řádně zdaněné. Správce daně, resp. žalovaný dospěl jednoznačně k závěru, že automobilový benzín byl do čerpací stanice Černá Hora 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 stáčíšti v ČEPRU, v průběhu přepravy zboží), navíc konstatuje, že návoz tohoto vybraného výrobku má za prokázaný. Žalobce považuje za překvapivé, 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 protokolu o odběru vzorků pohonných hmot, který byl pořízen dne 29. 9. 2010, je zmíněn zákon č. 64/1986 Sb., o České obchodní inspekci, ačkoli je nesporné, že se odběry vzorků paliva a jejich kontrola řídí vyhláškou č. 133/2010 Sb., o jakosti a evidenci pohonných hmot. Podle § 4 odst. 3 „Způsob sledování složení a jakosti pohonných hmot platí mimo jiné, že protokol musí obsahovat dle písm. f) číslo pečeti, která však v protokolu nebyla označena. V důsledku této vady není zřejmé, jaký vzorek paliva byl kontrolován, což činí podklady pro vydání platebního výměru nepřezkoumatelnými. 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 benzin. 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 výsledků 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 benzin. 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 zdokladovým 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 v protokolu se vysloveně uvádí, že vzorkovnice byla zajištěna bezpečnostním štítkem ČOI. Standardní postup inspektorů ČOI je takový, že po uzavření vzorkovnice je tato označena identifikačním číslem s pořadovým číslem vzorku a zapečetěna páskou ČOI s podpisy obou inspektorů. Pečetí se bezpečnostním štítkem částí přes štítek s identifikací vzorku a částí přes vzorkovnici, tím je vyloučena jakákoliv manipulace s odebranými vzorky. Číslo vzorku se zaznamenává do protokolu o odběru vzorku pohonných hmot. Vzorky jsou tedy zapečetěny tak, aby byla vyloučena jakákoliv manipulace s nimi, na identifikačním štítku je uvedeno číslo vzorku, kterým je vzorek jednoznačně identifikovatelný a který vylučuje možnost záměny. Vzorek byl jednoznačně a nezaměnitelně opatřen číslem vzorku 204/30/10 a byl zapečetěn uvedeným způsobem. Tato skutečnost je výslovně uvedena v inspekční zprávě č. 2066/2010, jejímž obsahem jsou výsledky laboratorních zkoušek předmětného vzorku. Závěrem žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

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 29. 9. 2010 byl odebrán vzorek minerálního oleje označeného jako Super BA 95 na čerpací stanici na adrese Svitavská 53, Černá Hora. 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 září 2010 ve výši 114.855 Kč, také penále ve výši 22.804 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. Žalovaný 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 nebyla podána důvodně.

V projednávané věci byla žalobci dodatečně vyměřena spotřební daň z minerálních olejů za období září 2010 včetně penále v celkové výši 136.824 Kč. Žalobce v podané žalobě zpochybňuje pouze zjištění učiněná ohledně dodávek výrobků a odběru vzorku na čerpací stanici Svitavská 53, Černá Hora. 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 zdůraznit, že žádná z žalobcových námitek nesměřuje proti zjištění správce daně o tom, že se v nádržích na čerpací stanici Černá Hora nacházel kontaminovaný automobilový benzín, tedy, že žalobce nic nenamítal proti výsledkům rozboru vzorku odebraného dne 29.9.2010 na této čerpací stanici.

Důvodem, pro který byla žalobci dodatečně stanovena spotřební daň ve shora uvedené výši, bylo ale právě zjištění správce daně, že mj. i v nádrži čerpací stanice Černá Hora, byly zjištěny výrobky, které nebyly automobilovým benzínem, 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 tedy shodně s žalovaným přesvědčen o tom, že znečištěný automobilový benzín nalezený v nádržích na čerpací stanici je důvodem pro dodatečné stanovení spotřební daně.

Podstatné pro toto řízení je, že žalobce v průběhu správního řízení předkládanými doklady ani jiným způsobem neprokázal řádné zdanění minerálních olejů v nádrži, ze které 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 stanici Černá Hora v předmětném období, neboť je přesvědčen, že jimi prokázal dodání pohonných hmot na tuto čerpací stanici. Jak ale vyplývá z rozhodnutí žalovaného, tento dodání pohonných hmot v množství uvedeném na dodacích nákladových listech č. E 326525, E 326657 a E 326742 na čerpací stanici Černá Hora nerozporuje. Naopak po provedeném dokazování výsledkem 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“.

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 stanici v rámci návozu tak, jak tvrdí daňový subjekt, zároveň však tuto okolnost nebere v potaz“, není ani 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 uvedeného na dodacích nákladových listech, nikterak nerozporuje, tedy námitka, že je nevzal v potaz, je nedůvodná.

Pokud žalobce namítá, že pouze u dodacího nákladového listu č. 00027 ze dne 23. 9. 2010 a č. 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. K této námitce soud uvádí, že z napadeného rozhodnutí zjistil, že žalovaný se v něm skutečně podrobně těmito dvěma dodávkami zabýval a to právě z toho důvodu, že měl o jejich obsahu pochybnosti. O obsahu dodávek na čerpací stanici Černá Hora tak, jak je doložil žalobce, ale žalovaný po provedeném dokazování již žádné pochybnosti neměl. Námitka žalobce, že správce daně nevyvrací jeho obranu – zdokumentované závozy vybraných výrobků, je tedy nedůvodná, přičemž soud znovu připomíná, že žalovaný rozdělil vybrané výrobky na dvě skupiny a v tomto případě byly vybranými výrobky míněny dodané pohonné hmoty uvedené na jednotlivých dodacích nákladových listech.

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 tomu, 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 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 čerpací stanici. 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 čerpací stanice 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 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 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 protokolu o odběru vzorku, ve které poukazuje na to, že v protokolu nebylo uvedeno číslo pečeti, v důsledku čehož není zřejmé, jaký vzorek paliva byl kontrolován. Je pravdou, že vyhláška č. 133/2010 Sb., o jakosti a evidenci pohonných hmot v § 4 odst. 3 stanovuje, že protokol musí, kromě jiných náležitostí, obsahovat dle písm. f) číslo pečeti, která v protokolu skutečně označena nebyla. Soud ale zjistil, že v protokolu o odběru vzorku se vysloveně uvádí, že vzorkovnice byla zajištěna bezpečnostním štítkem ČOI a v inspekční zprávě č. 2066/2010, jejímž obsahem jsou výsledky laboratorních zkoušek předmětného vzorku, je uvedeno, že vzorek byl zapečetěn. K označování vzorků se navíc vyjádřil i žalovaný, který uvedl, že standardní postup inspektorů ČOI je takový, že po uzavření vzorkovnice je tato označena identifikačním číslem s pořadovým číslem vzorku a zapečetěna páskou ČOI s podpisy obou inspektorů. Pečetí se bezpečnostním štítkem částí přes štítek s identifikací vzorku a částí přes vzorkovnici, tím je vyloučena jakákoliv manipulace s odebranými vzorky. Číslo vzorku se zaznamenává do protokolu o odběru vzorku pohonných hmot. Vzorky jsou tedy zapečetěny tak, aby byla vyloučena jakákoliv manipulace s nimi, na identifikačním štítku je uvedeno číslo vzorku, kterým je vzorek jednoznačně identifikovatelný a který vylučuje možnost záměny. Jak soud již výše uvedl, v protokolu je číslo vzorku skutečně uvedeno. Dle soudu byl tedy vzorek jednoznačně a nezaměnitelně opatřen číslem vzorku 204/30/10 a byl zapečetěn. Proto neshledal soud důvodnou námitku, že není zřejmé, jaký vzorek paliva byl kontrolován. Vzhledem k jednoznačné identifikaci vzorku nemohl dle soudu nedostatek spočívající v neuvedení čísla pečeti v protokolu způsobit zmatečnost napadených rozhodnutí.

Ze shora uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 s. ř. s., když žalobce ve věci úspěch neměl a žalovanému žádné prokazatelné náklady řízení nevznikly.

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 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.

V Praze dne 31. července 2017

JUDr. Hana V e b e r o v á v. r.
předsedkyně senátu