



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě, pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Martiny Radkové, Ph.D. a soudců Mgr. Michala Rendy a Mgr. Barbory Berkové, ve věci žalobce **K. P. s.r.o.**, se sídlem O., D. n. 750/67a, zastoupeného Mgr. Lukášem Blažkem, advokátem se sídlem Praha 4, Nad Spádem 640/18, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Praha, Budějovická 7, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 10. 2015, č. j. 43909-9/2015-900000-304.4; 43913-7/2015-900000-304.4; 43928-7/2015-900000-304.4; 43911-7/2015-900000-304.4; 43910-6/2015-900000-304.4; 43941-7/2015-900000-304.4; 43912-7/2015-900000-304.4; 43923-7/2015-900000-304.4; 43917-7/2015-900000-304.4; 43918-7/2015-900000-304.4, ve věci doměření spotřební daně z minerálních olejů,

t a k t o :

I. Žaloba **se zamítá**.

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

O d ů v o d n ě n í :

A. Vymezení věci

Žalobce se včasnou žalobou domáhal přezkoumání shora označených rozhodnutí žalovaného, jimiž byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí (platební výměry) vydané Celním úřadem pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) na doměřenou spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období listopad 2013 – říjen 2014 dne 15. 5. 2015 č. j. 32642/2015-580000-31, 32645/2015-580000-31, 32647/2015-580000-31, 32648/2015-580000-31, 32649/2015-580000-31, 32650/2015-580000-31, 32651/2015-580000-31, 32652/2015-580000-31, 32654/2015-580000-31, 32656/2015-580000-31.

Uvedenými platebními výměry byla žalobci doměřena daň na základě výsledku daňové kontroly, která proběhla ve dnech 7. 11. 2014 až 21. 4. 2015, jejímž předmětem bylo zjištění daňového základu z minerálních olejů podle § 60 zák. č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „ZSPD“), v celkové výši 9.361.549 Kč s tím, že doměřená daň činí za zdaňovací období listopad 2013 částku 94.959 Kč, za zdaňovacího období prosinec 2013 částku 726.680 Kč, za zdaňovací období leden 2014 částku 654.730 Kč, za zdaňovací období únor 2014 částku 790.333 Kč, za zdaňovací období březen 2014 částku 911.074 Kč, za zdaňovací období duben 2014 částku 973.726 Kč, za zdaňovací období květen 2014 částku 733.966 Kč, za zdaňovací období červen 2014 částku 706.364 Kč, za zdaňovací období červenec 2014 částku 867.289 Kč, za zdaňovací období srpen 2014 částku 944.337 Kč a dále bylo žalobci vyměřeno 20% penále dle § 251 odst. 1 písm. a) zák. č. 280/2009 Sb. - daňový řád (dále jen „d. ř.“), to vše na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 21. 4. 2015, č. j. 717-30/2015-580000-52 s tím, že žalobce nakupoval butan, který nebyl použit v kontrolovaném období pro účel daný § 45 odst. e), f), g) ZSDP, došlo k jeho smíchávání s propanem a vznikl tak nový výrobek propan-butan, který podléhá daňové povinnosti.

K odvoláním žalobce žalovaný platební výměry správce daně potvrdil žalobou napadenými rozhodnutími, přičemž shodně ve všech napadených rozhodnutích k odvolacím námitkám žalobce uvedl, že správce daně dostatečně neprokázal, že by docházelo ke smíchávání propanu s butanem a žalobce by tak vyráběl nový výrobek s tím, že žalobci však vznikla povinnost zaplatit spotřební daň dle § 46 odst. 1 písm. a) ZSDP prodejem nezdaněných zkapalněných ropných plynů (dále jen „ZRP“) a bylo tak na žalobci, aby prokázal, že prodané ZRP byly zdaněny. Správce daně zjistil veškeré rozhodné skutečnosti co nejúplněji, pouze u něj došlo k jiné právní kvalifikaci. Dokazování, tak jako hodnocení důkazů proběhlo dle pravidel stanovených v d. ř., opakované kladení otázek jednatelem žalobce bylo způsobeno jeho vyhýbavými odpověďmi. Je třeba rozlišovat mezi rozložením důkazního břemene a prokazováním negativní skutečnosti, když po daňovém subjektu lze požadovat, aby prokázal zdanění jím prodaných ZRP s tím, že pokud toto neprokáže, může správce daně předpokládat, že zdaněny nebyly. Dvojí zdanění předmětných ZRP nepřichází v úvahu, neboť žalobce neprokázal zdanění prodaných ZRP, když nestačí pouhé tvrzení, že spotřební daň byla odvedena. Žalovanému není známo, že by daňové řízení bylo vedeno zásadou v pochybnostech postupovat mírněji. Zpráva o daňové kontrole sice trpí jistými nedostatky, avšak je z ní naprosto zřejmé, že kontrolou

evidencí žalobce bylo zjištěno, že tento dodával větší množství ZRP, než u jakého prokázal nabytí (zdanění), daň byla doměřena správně a ve správné výši, pouze se správce daně zmýlil v právní kvalifikaci. Závěry o vedení evidence nejsou pro posouzení napadených rozhodnutí relevantní, i přes zjištění, že vedení evidence vykazuje vady (chybí některé doklady, u některých dokladů nejsou uvedeny všechny údaje). Žalovanému není známo, že by u jiných daňových subjektů nastala situace, kdy by platební výměry vydané v obdobné věci byly pro neprůkaznost zrušeny, tvrdili to žalobce, měl to též prokázat. Skutečnost, že žalobce prodal více ZRP, než nakoupil, plyne především z tabulky skladových evidencí, která byla žalobcem odsouhlasena na ústním jednání dne 25. 11. 2014 a na kterou žalobce v odvoláních sám odkazuje. Množství vykazovaných prodejů je dlouhodobě vyšší než množství vykazovaných nákupů a neobstojí tak vysvětlení žalobce, že ZRP nakupuje s týdenním až dvoutýdenním předstihem, aby držel nějakou zásobu pro případ výpadku dodávek. Odkazoval-li žalobce na závěry konstantní judikatury ohledně zjišťování skutkového stavu, pak tuto řádně nespecifikoval, přičemž dle žalovaného odvolací orgán může v odvolacím řízení doplnit dokazování a zjistit tak skutkový stav (např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 7Afs 36/2008-134), avšak v předmětné věci žalovaný nedoplňoval dokazování, ale znovu posoudil pro právní strážce zjištěný skutkový stav. Výzva ze dne 11. 9. 2015 byla provedena v souladu s § 115 odst. 2 d. ř. a směřovala k tomu, aby seznámila žalobce se změnou právního posouzení a umožnila se mu vyjádřit, neseznamovala žalobce s novými důkazy, neboť žalovaný nové dokazování neprováděl. Faktury a e-ADD dokumenty předložené žalobcem se shodují s podklady, se kterými pracoval správce daně, navíc faktury nepředstavují ucelenou soustavu a e-ADD dokumenty odpovídají žalobcem deklarovaným nákupům ze zemí EU. Otázka přepravy pak není předmětem daňového řízení a splnění všech podmínek přepravy vybraných výrobků nemá na zjištění správce daně vliv.

B. Žalobní body

Žalobce v žalobě namítal následující skutečnosti:

- Žalovaný pouze vyslovuje závěr, že rozdíly mezi prodejem a nákupem nemohly vzniknout v rámci skladových zásob, ale svůj závěr nijak nezduodňuje a přiloženou tabulku prodejů a skladových zásob se nezabývá, dokazování bylo prováděno ve vztahu k míchání plynů nedovoleným způsobem, žalobce nemohl předpokládat, že dojde ke změně právního názoru, a pokud by daňová kontrola probíhala řádným způsobem, pak by snesl důkazy k vyvrácení pochybností žalovaného.
- Žalovaný se nevypořádal s argumentací, že žalobce odvedl spotřební daň ve stejné výši v jaké je mu uložena povinnost dle napadených platebních výměrů. Správce daně vyměřil daň z nového výrobku vzniklého smícháváním plynů s tím, že žalovaný tvrdil, že daň doměřil pouze z těch prodejů, kde žalobce neprokázal zdanění spotřební daní, avšak výše daně zůstala stejná. Daň žalobci tak měla být vyměřena pouze z rozdílu mezi prodaným a nakoupeným množstvím a nikoliv z celého prodaného množství, pokud by nezdanění bylo prokázáno. Žalovaný dále, i přes to že žalobce prokázal, že některé plyny nakoupil již zdaněné spotřební daní, dospěl k závěru, že zde došlo k rozdílu mezi prodaným a nakoupeným množstvím. V takovém případě

- pak mohl považovat za zboží, u kterého žalobce neprokázal zdanění spotřební daní, pouze výše zmíněný rozdíl mezi prodaným a nakoupeným množstvím, jinak došlo k nepřipustnému dvojímu zdanění.
- Navíc žalovaný při stanovení spotřební daně vycházel z tabulky celkových prodejů, ze kterých byla odvedena spotřební daň a žalobci tak není zřejmá argumentace žalovaného uvedena na str. 7 napadených rozhodnutí, že z rozdílového množství byla žalobci uložena povinnost daň uhradit. Správní úvaha žalovaného, jak k takovému závěru dospěl v napadených rozhodnutích není.
 - Žalovaný ve svých rozhodnutích uvádí, že zpráva o daňové kontrole trpí jistými nedostatky, avšak tyto nedostatky nespecifikuje. Z dosavadního průběhu řízení je zřejmé, že zpráva neobsahuje veškeré skutečnosti potřebné pro správné zjištění daně ve smyslu § 1 odst. 2 d. ř. Dle žalobce měl žalovaný tyto nedostatky přesně identifikovat a v rámci odvolacího řízení je odstranit.
 - Žalovaný procesně pochybil, když v řízení sice nese důkazní břemeno žalobce, avšak v případě, že prokáže určité skutečnosti evidencí či účetnictvím, tak podle § 92 odst. 5 d. ř. přechází důkazní břemeno na žalovaného. Pokud tedy žalobce předložil evidenci skladových zásob, které pokrývají rozdíl mezi prodejem a nákupem, tak bylo povinností žalovaného se s touto skutečností vypořádat. Vzhledem k tomu, že žalovaný tak neučinil, zasáhl do subjektivních práv žalobce.
 - Žalovaný porušil § 115 odst. 2 d. ř. s tím, že pokud žalovaný vzal jako důkaz skladovou evidenci a z ní údaj rozdílů prodeje a nákupu, za situace, kdy se prvoinstanční orgán tímto nezabýval, a neseznámil s touto skutečností žalobce, došlo k porušení subjektivních práv žalobce. Pokud by žalovaný toto učinil, žalobce by snadno vyvrátil chybnou úvahu správce daně.
 - Žalovaný hodnotil důkazy vágně a tendenčně a tím zatížil své řízení vadou, která může mít vliv na zákonnost rozhodnutí. K některým důkazům se v rámci protokolu, resp. kontroly nevyjádřil a uváděl toliko důkazy v neprospěch daňového subjektu. Není zřejmé, proč žalovaný nezkoumal ani fakt, zda byly uhrazeny dodavatelům faktury, v rámci kterých byla uhrazena spotřební daň za část minerálních olejů, proč se žádným způsobem žalovaný nevypořádal se skutečností, že žalobce řádně hradil spotřební daň v totožné výši nebo nezohlednil skladovou zásobu žalobce (kdy tato skladová zásoba pokrývá toliko cca 2 týdny prodejů). V tomto ohledu žalobce poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2012, sp. zn. 7 Afs 65/2011, ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 55/2013 – 37 a uvedl, že v rámci kontroly nebyl v rozporu s povinností žalovaného řádně poučen jaké důkazy bude žalovaný považovat za důkazy, které by prokázaly zdanění.
 - Žalovaný se nevypořádal se skutečností, že část minerálních olejů je prodávána žalobcem na vlastních čerpacích zařízeních a v okamžiku, kdy je prokázán jejich nákup a úhrada spotřební daně, není žalobci srozumitelné, že došlo k doměření spotřební daně i za prodej ve vlastních zařízeních. Dle žalobce jsou prodeje ve vlastních čerpacích stanicích zjištělné z doložených účetních dokladů v rámci daňové kontroly a současně přiložil informativní/pomocnou tabulku.

C. Vyjádření žalovaného

Žalovaný navrhl, aby byla žaloba zamítnuta a k jednotlivým žalobním bodům uvedl následující:

- Právě tabulka předložená žalobcem byla zásadním důkazem a podkladem pro napadené rozhodnutí a na základě této tabulky, jejíž obsah žalobce nikdy nezpochybnil, byly předmětné nesrovnalosti v množství nakoupených a prodaných ZRP zjištěny. Pokrytí rozdílu mezi nakoupenými a prodanými ZRP v jednotlivých zdaňovacích obdobích nemohlo dojít ze skladových zásob žalobce. Žalobce sám ve svém vyjádření uvedl, že s distribucí započal až dne 1. 11. 2013 a neměl tedy v předešlém období žádné skladové zásoby. Následně docházelo ke vzniku skladových zásob, ale pouze u ZRP, které nebyly předmětem doměření. Naopak rozdíl mezi nakoupenými a prodanými ZRP, u kterých byla daň doměřena, byl dlouhodobý, což vyplývá přímo z žalobcem předložené tabulky nákupů a prodejů, a proto logicky nemohlo dojít k pokrytí rozdílu ze skladových zásob, když toto nebylo z čeho tvořit. Tvzení žalobce o tom, že odvedl spotřební daň ve stejné výši, v jaké je mu uložena povinnost dle napadených výměrů je pro žalovaného zmatečné. Žalobce odvedl žalovanému daň toliko ze ZRP přijatých z jiných členských států na základě jemu vydaného povolení. Tyto částky se ani v nejmenším neshodují s částkami doměřené daně.
- Nedostatky zprávy o daňové kontrole byly pouze takového charakteru, že nemohly mít vliv na zákonnost této zprávy ani napadeného rozhodnutí. Konkrétně se u této zprávy o daňové kontrole jednalo o nedostatečné vysvětlení výsledných tabulek a absenci nápravných opatření. Žalovaný jako odvolací orgán však byl i tak schopen se ve výpočtech správce daně zorientovat, tyto přezkoumat a dojít k závěrům uvedeným v napadených rozhodnutích. Všechna kontrolní zjištění, tak jak jsou vtělena do zprávy o kontrole, navíc byla s žalobcem projednána a měl možnost se v dohodnuté lhůtě (opakovaně prodlužované) ke zprávě vyjádřit a namítat jakékoli nejasnosti. Na jeho žádost bylo dokonce nařízeno ústní jednání k projednání jeho stanoviska k daňové kontrole, žalobce se však na toto jednání nedostavil a jeho další žádosti o stanovení nového termínu již vyhověno nebylo. Za celou dobu, kdy byly lhůty k vyjádření prodlužovány, žalobce nepodal žádné vyjádření, ani nedoložil další důkazy, v žádosti o nařízení ústního jednání se vyjádřil toliko tak, že se závěry daňové kontroly nesouhlasí a má za to, že správce daně nepřihlédl dostatečně k jím tvrzeným skutečnostem a důkazům.
- Skutečnost, že výše doměřené daně v případě důvodů, na základě kterých ji vypočetl správce daně, tj. smíchávání ZRP, je shodná s výší doměřené daně, tak jak ji vypočetl žalovaný na základě rozdílu mezi nakoupenými a prodanými ZRP, je logická. Dle žalovaného je zřejmé, že u tohoto množství ZRP nedošlo ke zdanění, resp. prokázání zdanění, když ke vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit mohlo dojít z více důvodů. Žalovanému není zřejmé, že by žalobce nakupoval plyny již zdaněné spotřební daní. Žalobce za celou dobu řízení neprokázal, jak nabyl ZRP, které tvoří rozdíl mezi množstvím nakoupených ZRP a prodaných ZRP a že tyto byly zdaněny. Žalovanému není jasné, z čeho by měl takový závěr vyplývat.

- Žalovaný ke skutečnosti ohledně pokrytí rozdílu mezi nakoupenými a prodanými ZRP a existenci skladových zásob vyjádřil, zároveň pro přehlednost vytvořil přílohu k tomuto vyjádření, která obsahuje tabulky nákupů a prodejů ZRP za jednotlivá zdaňovací období, a to včetně tvorby skladových zásob, ze které je zřejmé, že velké skladové zásoby byly u ZRP, které žalobce vůbec neprodával nebo jen v minimálním množství (propan pro použití LPG a butan pro použití LPG). U těchto ZRP byl prokázán způsob nabytí i zdanění, a proto není věcí žalovaného, jak žalobce s těmito ZRP následně naložil.
- Na změnu právního názoru byl žalobce včas a řádně upozorněn a byla mu dána možnost uplatnit veškerá svá práva a předložit další důkazy k prokázání svých tvrzení. Žalobci bylo vyhověno i co do prodloužení lhůty pro uplatnění jeho práv, v této lhůtě se žalobce sice vyjádřil, nepředložil však žalovanému žádné nové důkazy, které by prokázaly zdanění jím prodaných ZRP, resp. těch prodaných ZRP, u nichž nabytí a zdanění dosud neprokázal. Žalobce předložil toliko doklady k nákupům deklarovaným v předmětné tabulce, jelikož však nákupy deklarované v tabulce byly nižší než prodeje, bylo třeba zjistit, jak nabytí tento rozdíl. K tomu žalobce žádné doklady nepředložil.
- Není pravdou, že by spotřební daň byla doměřena ze všech prodejů žalobce, naopak byla doměřena z rozdílu mezi nakoupenými a prodanými ZRP, a to s přihlédnutím k druhu a účelu jeho použití. Nemohlo tedy dle žalovaného dojít ani ke dvojímu zdanění, když u toho rozdílu žalobce zdanění neprokázal.
- Hodnocení důkazů proběhlo zcela v intencích daňového řádu. Žalobce navíc neuvádí, kterými konkrétními důkazy se žalovaný nezabýval. Přiloženými fakturami se žalovaný zabýval, ztotožnil je s přehledy dodanými žalobcem i tabulkou nákupů a prodejů, avšak došel opět k závěru, že žalobce nakupoval méně ZRP než kolik ZRP prodával. Tyto faktury nepokrývají rozdíl mezi nakoupenými a prodanými ZRP. U rozdílu mezi nakoupenými a prodanými ZRP žalobce ani neuváděl, kde toto rozdílové množství měl nabyt a k tomuto rozdílovému množství se žádné žalobcem předložené faktury nevztahovaly. Nebylo tedy možné zdanění ověřovat, neboť k němu žalobce neposkytl žádné údaje ani doklady. Z tohoto důvodu měl žalovaný za to, že toto rozdílové množství nebylo zdaněno. Žalovaný odmítá, že by žalobce dostatečně nepoučil o tom, jakými důkazy může prokázat zdanění a odkázal na výzvu ze dne 11. 9. 2015.
- Co se týče námítky, že část minerálních olejů je prodávána žalobcem na vlastních čerpacích stanicích, k tomu žalovaný uvedl, že daň byla doměřena pouze na ZRP, u nichž byl prokázán jejich nákup, resp. způsob nabytí a zaplacení spotřební daně. Způsob prodeje pak nemá na vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit vliv, neboť žalovaný má u těchto ZRP za to, že se jednalo o nezdaněné vybrané výrobky.

D. Obsah správního spisu a provedených důkazů

Z obsahu správního spisu soud zjistil, že dne 16. 10. 2014 byl předán podnět k provedení daňové kontroly u žalobce, kontrolou nabývacích dokladů bylo zjištěno, že žalobce nakupuje zvláště propan a butan z jiných členských zemí a třetích států a vyvstalo podezření, že neoprávněně smíchává propan s butanem. Dne 5. 11. 2014 byl vydán rozkaz č. X k provedení daňové kontroly, jejímž předmětem byla daň

z minerálních olejů podle § 60 zákona o ZSPD a dne 7. 11. 2014 byla zahájena daňová kontrola podle § 87 odst. 1 d. ř. k prověření daňových povinností, tvrzení daňového subjektu a jiných okolností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně z minerálních olejů za zdaňovací období listopad 2013 – srpen 2014. Správcem daně zjištěno, že žalobce porušil bod 4. podmínek povolení k opakovanému přijímání vybraných výrobků č. j. 59229-13/2013-580000-11 tím, že v průběhu roku 2014 překročil předpokládaný roční objem vybraných výrobků (účel použití LPG – objem překročen v dubnu r. 2014, účel použití TOP – objem překročen v lednu r. 2014, použití VZV – objem překročen v únoru 2014) přijímaných v režimu podmíněného osvobození od daně, ale tyto přijaté vybrané výrobky neuskladnil nad rámec předmětného ročního objemu a dále je prodával a o této skutečnosti neinformoval správce daně. K tomu jednatel žalobce uvedl, že kvůli zvýšeným prodejům bylo nakoupeno více produktů ze zemí Evropské unie a tudíž byl překročen předpokládaný roční objem. Dne 14. 11. 2014 byl s jednatelem žalobce P. K. sepsán protokol o ústním jednání, při kterém jednatel žalobce mj. uvedl, že ZRP nakupuje s týdenním až dvoutýdenním předstihem z důvodu eventuálního výpadku dodávky a nemůže tak v daném měsíci souhlasit množství nakoupeného a dodaného plynu, plyn ze státu EU je nakupován bez spotřební daně a bez DPH s tím, že k následnému zdanění dochází na základě prodejů v jednotlivých měsících. Dne 25. 11. 2014 byl s jednatelem žalobce sepsán protokol o ústním jednání, v rámci kterého mj. ztotožněno množství ve vztahu ke konkrétnímu druhu nakoupeného (dovezeného) a prodaného (odvezeného) ZRP za kontrolované období listopad r. 2013 až srpen 2014 s tím, že jednatel žalobce potvrdil údaje na straně dodávky, na straně prodeje potvrdil pouze množství a výši daně. Údaje o skladbě druhů plynů na straně prodeje sice nepotvrdil, avšak ani později neuvedl žádné skutečnosti, které by údaje o druzích prodaných plynů uvedené v tabulkách jakkoliv zpochybňovaly. Z předmětných tabulek se podává, že rozhodným pro výpočet spotřební daně byl vždy rozdíl mezi nakoupeným množstvím propan-butanu a prodaným množstvím propan-butanu (vyjma listopadu 2013, kam byl započítán i prodej propanu 7.942 kg pro účely VZV, ačkoliv takové množství nakoupeno nebylo). Následně byl rozšířen obsah daňové kontroly a to na měsíce září 2014 – říjen 2014. U ústního jednání dne 8. 1. 2015 jednatelem žalobce do protokolu uvedl, že ke smíchávání plynů nedochází a že je produkt prodáván ve stavu, jak je přijat pod obchodní značkou propan-butan. U ústního jednání dne 23. 1. 2015 jednatel žalobce nebyl schopen vysvětlit, že v měsíci listopad 2013 byl prodej 7942 kg propanu (účel použití – pohon vysokozdvížných vozíků – VZV), jelikož dle evidence nebyl žádný takový propan v měsíci listopad 2013 zakoupen, v daném měsíci byl zakoupen pouze propan s účelem použití pro topné účely. Dne 5. 2. 2015 byl s jednatelem žalobce sepsán protokol o ústním jednání v souvislosti s prováděním daňové kontroly, jehož předmětem bylo předložení dokladů uvedených v protokolu o ústním jednání z průběhu daňové kontroly ze dne 23. 1. 2015, vrácení dokladů zapůjčených v průběhu daňové kontroly a zodpovězení nejasností a skutečností zjištěných správcem daně v průběhu daňové kontroly. Doklady k prodeji 7942 kg propanu (účel použití – pohon vysokozdvížných vozíků – VZV) nebyly předány.

Dne 27. 2. 2015 byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění za zdaňovací období listopad 2013 – říjen 2014, ke kterému uvedl výhrady, kdy tvrdil, že nedocházelo ke smíchávání produktů, dále se žalobce vyjádřil, že má za to, že celní úřad porušuje zákon o dvojím zdanění. Jelikož žalobce požádal o lhůtu

k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění, byla správcem daně a daňovým subjektem po dohodě stanovena lhůta 10 dnů, tj. do 9. 3. 2015. Dne 9. 3. 2015 podal žalobce žádost o prodloužení lhůty do 20. 3. 2015 s odůvodněním složitosti kontroly, přípravy dokazování dalších skutečností a dalším důvodem byla schůzka s právním zástupcem. Správce daně v této žádosti využil tzv. fikci vyhovění s tím, že dne 20. 3. 2015 podal žalobce žádost o prodloužení lhůty k vyjádření se k závěru kontroly do 24. 3. 2015 s odůvodněním, že právní zástupce měl rodinné problémy, čemuž správce daně vyhověl tzv. fikcí vyhovění. Dne 24. 3. 2015 bylo správcem daně doručeno vyjádření k závěru kontroly od žalobce, že kterém nesouhlasí se závěrem kontroly projednávané dne 27. 2. 2015 a v rámci tohoto vyjádření požádal žalobce o stanovení termínu ústního jednání, ve kterém předloží další skutečnosti na podporu svých tvrzení. Správce daně předvolal jednatele žalobce popřípadě jím zmocněnou osobu k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění daňové kontroly za období listopad 2013 až říjen 2014 na den 7. 4. 2015 v 9:00 hod., přičemž dne 3. 4. 2015 zaslal žalobce žádost o stanovení nového termínu, přičemž správcem daně nebylo žádosti vyhověno, jelikož ode dne seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (27. 2. 2015) byla lhůta žalobci opakovaně prodlužována a žalobce mohl kdykoli uplatnit svá práva a vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. O nevyhovění žádosti a neprodloužení lhůty bylo žalobci zasláno rozhodnutí dne 9. 4. 2015, č. j. 717-28/2015-580000-52. Dne 21. 4. 2015 byla vydána závěrečná zpráva o kontrole, jejímž závěrem bylo, že žalobce smíchává dovážený propan s butanem a tím vzniká nový výrobek propan – butan. Žalobce tedy dle správce daně vyrábí výrobky na daňovém území Evropského společenství, čímž mu dle § 8 odst. 2 zákona o SPD vzniká daňová povinnost. Výroba dle ZSPD je proces, při kterém 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 ZSPD viz § 3 písm. t) bod 3. ZSPD. V souvislosti s výše uvedenými ustanoveními ZSPD má správce za to, že daňovému subjektu vznikla na základě § 9 ZSPD povinnost daň přiznat a zaplatit. Součástí zprávy o kontrole byly též tabulky za jednotlivé měsíce kontrolovaného období s uvedením nákupů ZRP, prodejů ZRP a přehled doměrků daně s tím, že z těchto tabulek se podává, že rozhodným pro výpočet spotřební daně byl vždy rozdíl mezi nakoupeným množstvím propan-butanu a prodaným množstvím propan-butanu (vyjma listopadu 2013, kam byl započítán i prodej propanu 7.942 kg pro účely VZV, ačkoliv takové množství nakoupeno nebylo).

Dne 11. 9. 2015 žalovaný pod č. j. 43909-4/2015-900000-304.4 vydal výzvu, v rámci které žalobci sdělil, že dospěl při projednávání odvolání žalobce k jinému právnímu závěru než správce daně s tím, že dospěl k závěru, že závěr správce daně o míchání plynů nemá oporu ve spise, avšak povinnost žalobce zaplatit spotřební daň je dána z jiných důvodů. Tyto důvody žalovaný ve výzvě uvedl (shodují se s důvody, které uvedl v napadeném rozhodnutí). Na uvedenou výzvu reagoval žalobce podáním ze dne 2. 10. 2015 tak, že základem nalézání skutkového stavu je řízení před orgánem prvního stupně s tím, že z protokolů o ústním jednání a ze závěrečné zprávy nevyplývají žádné skutečnosti, ze kterých by měl vycházet závěr žalobce, namítl porušení § 115 odst. 2 d. ř. a odkázal na tabulku skladové evidence a upozornil na skutečnost, že žalobce započal se svojí činností až 1. 11. 2013 a neměl tedy v předešlém období žádné skladové zásoby, nákupy v zemích EU jsou evidovány přes aplikaci EMCS, nákupy v tuzemsku je schopen doložit fakturami

a nákupy v třetích zemích podléhají celnímu dohledu s tím, že přeprava ZRP se vždy hlásí příslušným celním úřadům.

Z tabulky prodeje ve vlastních čerpacích stanicích má soud za prokázáno přehled prodeje plynů v čerpacích stanicích žalobce za období od listopadu 2013 do října 2014 s tím, že celkem bylo za uvedené období dodáno 675.264 kg, přičemž z tabulky se nepodává, v jaké druhové skladbě byly plyny v uvedeném období na čerpacích stanicích žalobce prodány.

E. Právní posouzení krajským soudem

Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Věc projednal při jednání konaném dne 25. 4. 2017.

Podle § 92 odst. 2 d. ř. správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

Podle § 92 odst. 3 d. ř. daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Podle § 115 odst. 1 d. ř. v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.

Podle § 115 odst. 2 d. ř. provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.

V posuzované věci žalovaný potvrdil napadenými rozhodnutími platební výměry správce daně, avšak z jiných právních důvodů, než učinil správce daně.

Předně považuje krajský soud za nezbytné uvést, že z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce v předmětném období (listopad 2013 až říjen 2014) obchodoval se třemi druhy plynů, a to propanem, butanem a propan-butanem. Tato skutečnost vyplývá i ze žalobcem předložených faktur a e-ADD dokumentů v rámci odvolacího řízení. Jedná se o tři samostatné druhy plynů, které jsou obecně zatíženy spotřební daní [§ 45 odst. 1 písm. e) ZSDP]. Uvedené plyny žalobce dovážel a dále

prodával pro účely LPG – motorový pohon, top – topné účely a VZV – provoz vysokozdvížných vozíků). Uvedené rozlišení je podstatné pro další úvahy krajského soudu. Z tabulek nákupů a prodejů odsouhlasených u ústního jednání dne 25. 11. 2014 vyplývá, že správní orgány vyměřily daň vždy z rozdílu mezi nákupem a prodejem propan-butanu. Pokud se týká propanu či butanu samostatně, pak z rozdílu nebyla daň za kontrolované období doměřena (vyjma listopadu 2013, kde byla daň doměřena též za prodej 7.942 kg propanu). Uvedené je pak stěžejní za situace, kdy žalobce tvrdil, že ke smíchávání plynů (po jejich nákupu) nedocházelo (a žalovaný z napadených rozhodnutí uzavřel, že smíchávání plynů nebylo prokázáno).

Žalobce namítal, že žalovaný ho neseznámil s tím, že bude za důkaz pro svůj jiný právní názor hodnotit skladovou evidenci a nepostupoval tak dle § 115 odst. 2 d. ř. Z obsahu spisu se podává, že žalovaný doručil žalobci výzvu ze dne 11. 9. 2015, ve které žalobci sděloval svůj odlišný právní názor s tím, že žalobci nebylo sděleno, že by došlo k nějakému doplnění dokazování. Z obsahu spisu se rovněž podává, že žalovaný vycházel při svém rozhodování z důkazů, které byly předloženy v rámci daňové kontroly správci daně a sám žádné nové důkazy nepožadoval a neprováděl. Žalobce měl dostatek možností se k jednotlivým důkazům prováděným v rámci daňové kontroly vyjádřit, a to i v rámci odvolacího řízení poté, co mu byl předestřen jiný právní náhled žalovaného. Na tom nemůže změnit nic ani ta skutečnost, že správce daně směřoval dokazování k závěru, zda docházelo či nedocházelo k výrobě nového výrobku (smícháváním plynů), neboť z obsahu správního spisu se podává, že správce daně během daňové kontroly vyžadoval po žalobci doklady o nákupu a prodeji plynů, tudíž měl k dispozici všechny relevantní důkazy k posouzení nakládání žalobce s vybranými výrobky v kontrolovaném období. Z uvedeného je tak patrné, že žalovaný řádně a včas žalobce seznámil s jiným právním hodnocením zjištěného skutkového stavu a poskytl žalovanému dostatečnou lhůtu k tomu, aby se mohl k těmto závěrům vyjádřit. To ostatně žalobce též učinil v podání ze dne 2. 10. 2015. Žalovanému tak byla zachována jeho práva a bylo mu umožněno řádně na změněný právní pohled žalovaného reagovat. Za situace, kdy žalovaný sám nedoplňoval dokazování, nebylo k čemu se vyjadřovat a žalobci nebylo upřeno právo k navržení nových důkazů, neboť mu z výzvy žalovaného ze dne 11. 9. 2015 muselo být známo, na jakých závěrech žalovaný svůj odlišný právní závěr staví a nic žalobci nebránilo, aby navrhl důkazy k prokázání, že spotřební daň byla řádně žalobcem odvedena. Navíc dle závěru krajského soudu odlišný názor žalovaného neovlivnil rozhodnutí v neprospěch žalobce, neboť žalovaný platební výměry správce daně potvrdil.

Pokud se týká žalobcem namítaných nedostatků zprávy o daňové kontrole, pak je třeba přisvědčit, že žalovaný tyto nedostatky řádně nedefinoval, nicméně dle závěru krajského soudu nelze uzavřít, že by zpráva o daňové kontrole trpěla takovými nedostatky, které by ji činily nepřezkoumatelnou a závěry v ní uvedené za dostatečně nepodložené. Lze si sice dle krajského soudu představit preciznější zprávu o daňové kontrole, především v části týkající se jednotlivých dodávek plynů, nicméně správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, z jakých důkazů vycházel a z čeho dovodil smíchávání plynů, současně se ze zprávy podává, že správce daně

vycházel z účetních a přepravních dokladů předložených žalobcem, přehledů nákupů, odvozů, pomocné evidence, přičemž tyto důkazy v nezbytné míře pro skutkový závěr ve zprávě zhodnotil. Zpráva tak dle krajského soudu byla dostatečným podkladem pro vydání platebních výměrů. Skutečnost, že žalovaný přesně neidentifikoval nedostatky zprávy o daňové kontrole (ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že se jednalo o nedostatečné vysvětlení tabulek a neuvedení nápravných opatření) sice nepatrně oslabuje přesvědčivost rozhodnutí žalovaného, nicméně za situace, kdy žalovaný ve svých rozhodnutích vysvětlil, proč tyto nedostatky nepovažuje za natolik závažné, aby mohly vést ke zrušení platebních výměrů, a to s ohledem na jeho závěr o povinnosti žalobce doplatit spotřební daň, lze jeho odůvodnění považovat za dostačující.

Žalobce též namítal tendenční hodnocení důkazů žalovaným. Z obsahu správního spisu a napadeného rozhodnutí se nepodává, že by žalovaný důkazy hodnotil tendenčně, pouze v neprospěch žalobce. Skutečnost, že z provedeného dokazování v rámci daňové kontroly žalovaný (potažmo správce daně) vyvodil závěry, které nekorespondují s názorem žalobce, ještě neznamená, že by hodnocení důkazů zatížil chybou, která by vedla k nezákonnosti vydaných správních rozhodnutí. Krajský soud opět musí připustit, že si lze představit preciznější zhodnocení důkazů (např. co do podrobnější formulace úvah správních orgánů při jejich hodnocení), avšak je třeba uzavřít, že hodnocení důkazů provedených žalovaným lze považovat za dostačující, odpovídající provedeným důkazům a tvrzením žalobce.

Žalobce dále namítá nesprávný postup žalovaného stran důkazního břemene. Otázku důkazního břemene v daňové kontrole řeší § 92 odst. 3, 4 a 5 d. ř. Je to především daňový subjekt (žalobce), kdo prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2012, č. j. 7Afs 65/2011-91, uveřejněný na www.nssoud.cz). Oproti tomu správce daně v rámci zjišťování daňově významných skutečností musí postupovat co nejúplněji, tedy má povinnost vyvinout maximální úsilí, aby se přiblížil skutečnému skutkovému stavu a prokazuje skutečnosti dané § 92 odst. 5 d. ř. Je však třeba rozlišovat břemeno důkazní od břemene tvrzení. Tam kde daňový subjekt pouze tvrdí, avšak neproazuje, nemůže být se svým tvrzením úspěšný. Samotné tvrzení (není-li shodně tvrzeno též správním orgánem) nemůže prokázat tvrzenou skutečnost. V průběhu daňové kontroly byly žalobcem správci daně předloženy daňové, vnitropodnikové a další doklady vztahující se ke kontrolovanému období. Po zhodnocení uvedených dokladů správce daně, potažmo žalovaný dospěli k závěru, že existuje přebytek mezi nákupem a prodejem ZRP, resp. že prodej dlouhodobě převyšuje nákup ZRP (u propan-butanu). K tomuto závěru dospěl poté, co ztotožnil listiny předložené žalobcem (tzn. jednotlivé nákupy, prodej, evidence vedené žalobcem, dopravní listy apod.). Tedy v posuzované věci byly dány důvodné pochybnosti o tom, zda žalobce ze zjištěného množství ZRP spotřební daň zaplatil. Žalobce, který se brání tím, že k saldu mezi prodejem a nákupem ZRP došlo z důvodu skladových zásob a dále, že daň ze ZRP odvedl, je pak za takové situace nositelem břemene důkazního k prokázání, že spotřební daň z ZRP odvedl a že zvýšený prodej byl umožněn skladovými zásobami žalobce. Své důkazní

břemeno však neunesl, když nepředložil žalovanému žádný důkaz, který by uvedené skutečnosti prokazovaly. Nic mu v předložení příslušných důkazů nebránilo, neboť žalovaným mu byla řádně a včas oznámena změna právního náhledu žalobce na zjištěný skutkový stav. S důkazy, které předložil v rámci vyjádření (faktury a e-ADD dokumenty) se žalovaný ve svém rozhodnutí (na str. 7 napadeného rozhodnutí) vypořádal, přičemž jeho hodnocení nepovažuje krajský soud za rozporné se zbylým obsahem správního spisu. To vše za situace, kdy faktury či e-ADD dokumenty samy o sobě skutečnost, že nákup či prodej byl či nebyl zaplacen nedokladují, tedy nedokladují ani, zda z uvedeného nákupu či prodeje (ne)byla odvedena spotřební daň. Naopak žalovaný v napadených rozhodnutích vysvětlil, že s ohledem na zahájení činnosti žalobce (1. 11. 2013) bez počátečních zásob a dlouhodobému převisu prodeje nad nákupy nemohl žalobce vytvářet takové zásoby, které by dlouhodobý převis prodeje pokrývaly (str. 6 napadených rozhodnutí). S tabulkou skladových zásob se rovněž vypořádal (str. 7 napadených rozhodnutí), když to byl jeden z důkazů, ze kterých vyplývají nižší nákupy než prodej. Nelze navíc přehlédnout tu skutečnost, že žalobce sám v podání ze dne 2. 10. 2015 uvedl, že s činností započal 1. 11. 2013 a žádné zásoby ZRP neměl a množství nakoupených a prodaných plynů správci daně odsouhlasil v protokolu o ústním jednání dne 25. 11. 2014.

Námítka dvojího zdanění není též případná, neboť za situace, kdy je správným závěr žalovaného, že žalobce neprokázal zaplacení spotřební daně z ZRP, u kterých žalobci vznikla povinnost spotřební daň zaplatit a že bylo prokázáno množství ZRP, které zdaněno nebylo, nemůže dvojí zdanění přicházet v úvahu, jak uzavřel též žalovaný. Rovněž námitku, že byly zdaněny veškeré prodeje ZRP žalovaného v kontrolovaném období neshledává krajský soud za důvodnou, neboť pouhým porovnáním nákupů a prodejů uvedených v tabulkách v protokolu o ústním jednání ze dne 25. 11. 2014 je patrné, že žalobce nakupoval a prodával celkem tři druhy ZRP a doměrek daně se týká toliko propan-butanu. Závěr žalovaného, že spotřební daň byla vyměřena z rozdílu mezi nákupem a prodejem ZRP, u kterých žalovaný měl zato, že z nich nebyla odvedena spotřební daň, koresponduje s těmito listinami. Nelze přehlédnout, že žalobce nakupoval zvláště propan, butan a propan-butan a za situace, kdy nebylo prokázáno, že by žalobce nakoupené plyny míchal, pak z tabulek ve zprávě o daňové kontrole vyplývá, že žalovaný zdanil pouze prodej propan-butanu, u kterého žalobce neprokázal jeho zdanění, což koresponduje s tvrzením žalobce, že zdanil pouze tu část nákupů ZRP, u kterých nebylo zdanění prokázáno. Pokud žalobce do skladových zásob převáděl zvláště nakoupený propan a zvláště nakoupený butan, pak se správce daně a žalovaný již nezajímali o to, jak s těmito plyny naložil (za situace, kdy je žalobce nemíchal), neboť se jednalo o dodávku již zdaněnou. Na uvedeném postupu krajský soud neshledává ničeho nezákonného, to vše za situace, kdy i z žalobcem předložených listin (faktur a e-ADD dokumentů) vyplývá, že nakupoval zvláště uvedené plyny. Tedy z průběhu daňové kontroly je patrné, že žalobce nakupoval dlouhodobě menší množství propan-butanu, než kolik jej prodal, přičemž skladové zásoby žalobce nemohly k pokrytí prodeje propan-butanu postačovat. Stejně pak platí i pro prodej ve vlastních čerpacích stanicích, kdy bylo na žalobci, aby prokázal, že z těchto prodejů byla spotřební daň odvedena.

Též námitku, že žalovaným stanovená daň je stejná s daní vyměřenou správcem daně za situace, kdy každý ze správních orgánů vycházel z jiného právního posouzení věci, nepovažuje krajský soud za důvodnou. Jak uvedl žalovaný, při svém rozhodování vycházel ze stejného skutkového stavu zjištěného správcem daně. V posuzované věci se jedná o zdanění ZRP, které spadají do stejné daňové sazby, tedy 3.933 Kč/t (§ 48 odst. 1, § 48 odst. 2 ZSDP) v případě ZRP (propan-butanu) určených pro LPG a rovněž 1.290 Kč/t (§ 48 odst. 1, § 48 odst. 1 ZSDP) v případě ZRP určených pro VZV (propan-butanu). Za situace, kdy správce daně daň vypočetl pouze z rozdílu mezi nabytým a prodaným propan-butanem určeným pro LPG a VZV (a nikoliv též nabytým a prodaným propanem či butanem) a žalovaný uvedl, že uvedený rozdíl je množstvím, u kterého má zato, že se jedná o nezdaněné ZRP, je zřejmé, že výsledný doplatek spotřební daně musí být stejný. To platí i pro listopad 2013, kde byl dodatečně zdaněn i propan (VZV) v rozsahu 7.942 kg, když i zde platí stejná sazba daně 1.290 Kč/t a žalobce neprokázal, že by z uvedeného množství již daň odvedl (za situace, kdy se jedná o množství propanu nabytého na začátku zahájení činnosti žalobce, tedy v listopadu 2013, kdy žalobce deklaroval, že žádné zásoby propanu pro účely VZV neměl).

Z výše uvedených důvodů pak krajský soud rovněž nepovažuje rozhodnutí žalovaného za nepřezkoumatelné, když nosné důvody jeho rozhodnutí, včetně vypořádání se s námitkami žalobce, jsou v napadených rozhodnutích uvedeny.

Závěr

Pro nedůvodnost žaloby krajský soud dle § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl, když i výpočet daně (její výši) v jednotlivých kontrolovaných obdobích považuje krajský soud za správný, odpovídající zákonné sazbě spotřební daně a zjištěným skutečnostem.

F. Náklady řízení

O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., když plně úspěšnému žalovanému dle obsahu spisu žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **m o ž n o** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Olomouci dne 27. dubna 2017

Za správnost vyhotovení:
Markéta Chrudinová

JUDr. Martina Radkova, Ph.D., v. r.
předsedkyně senátu