



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Balejové a soudkyň Mgr. Kateřiny Bednařikové a Mgr. Heleny Nutilové v právní věci žalobce **GASPED, spol. s r. o.**, se sídlem Český Krumlov, Domoradice 301, zastoupeného Mgr. Janem Aulickým, advokátem se sídlem Český Krumlov, Za Tiskárnou 327, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 7, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 1. 2015, č. j. 1850/2015-900000-304.2,

t a k t o :

- I.** Žaloba **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému se náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 13. 1. 2015, č. j. 1850/2015-900000-304.2 (dále jen „napadené rozhodnutí“), vydaným podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) žalovaný změnil rozhodnutí Celního úřadu Český Krumlov (nástupnickým správním orgánem je od 1. 1. 2013 Celní úřad pro Jihočeský kraj, dále jen „správce daně“) ze dne 23. 7. 2012, č. j. 341-12/2012-037800-022, tak, že původní výrok rozhodnutí nahradil výrokem v novém znění. Na základě obou správních rozhodnutí byla žalobci z moci úřední a na základě pomůcek vyměřena spotřební

daň z minerálních olejů za zdaňovací období únor 2011, a to z minerálních olejů KN 2710 11 90, u nichž vznikla žalobci jako plátcí daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“) povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. e) citovaného zákona ve výši 174 881 Kč.

Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce dne 12. 3. 2015 žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích.

Žalobce v žalobě namítá, že byl zkrácen na svých právech v důsledku vydání obou správních rozhodnutí, která považuje za nezákonná. Žalobce namítá, že nebyly správně aplikovány pomůcky a že vůbec nenastaly podmínky pro jejich aplikaci. Daň z minerálních olejů za zdaňovací období únor 2011 měla být žalobci doměřena neoprávněně.

Žalobci byla doměřena spotřební daň z důvodu toho, že měl skladovat cca 13 000 litrů minerálního oleje, u něž neprokázal jeho zdanění. Žalobce namítá, že se nikdy nestal plátcem spotřební daně, neboť neskladoval minerální olej, resp. nemůže být považován za subjekt, který skladoval minerální olej KN 2710 11 90. Žalobce považuje výklad pojmu skladování, který provedl žalovaný, za zcela účelový a jsoucí v rozporu s § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních a v rozporu s § 8 odst. 1 a § 5 odst. 1 daňového řádu. Ačkoliv judikatura přisvědčuje závěru, že odpovědnost za skladování lze chápat jako odpovědnost objektivní, stanoví limity, za kterých lze tuto odpovědnost vůči konkrétnímu subjektu dovozovat. Žalovaný podle žalobce v napadeném rozhodnutí účelově vykládá to, že u něj byly nalezeny komodity, které by podléhaly zdanění, jako skutečnost rozhodující pro určení, že se žalobce stal plátcem daně. Žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007 – 85, publikovaný pod č. 2533/2012 Sb. NSS (všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz), a vykládá jej tak, že plátcem daně může být pouze subjekt, který ví, jaké zboží skladuje, či má alespoň vědět, jaké zboží skladuje. Z provedeného dokazování přitom vyplynulo, že žalobce nevěděl, že skladuje výrobky, ve vztahu k nimž se měl stát plátcem spotřební daně. U žalobce absentovala vůle nakládat s tímto výrobkem jako s vlastním. Prvek vědomosti o tom, co je skladováno, je pojmovým znakem skladování.

Žalobce namítá dále to, že žalovaný porušil svým postupem § 7 daňového řádu, neboť nevedl řízení hospodárně a bez zbytečných průtahů. Žalobce poukazuje na postupy žalovaného a na to, že jím prováděné dokazování bylo zcela nadbytečné, a to s ohledem na žalovaným přijatý závěr o objektivní odpovědnosti žalobce a jeho nemožnosti se vyvinít. Veškeré dokazování ke zjištění toho, jak předmětný minerální olej vznikl a jak se dostal do zásobníku žalobce, bylo tedy prováděno nadbytečně. Žalobce poukazuje na to, že odvolací řízení trvalo více než dva roky pro činění úkonů, které obsahově nyní žalovaný označil za zcela nadbytečné a nerozhodné pro právní posouzení věci. Podle žalobce jde o významnou vadu řízení a došlo k neúměrnému navýšení běhu úroků z prodlení v konkrétní věci.

Hodnocení provedených důkazů ze strany žalovaného považuje žalobce za rozporné a odkazuje na § 8 daňového řádu. Žalovaný podle žalobce hodnotil provedené důkazy účelově a vytvořil skutkový stav věci, který vyhovoval jeho hodnocení důkazů. Žalobce především považuje za účelové hodnocení svědecké výpovědi svědka S. Tento svědek se jednoznačně vyjádřil, že to byl právě on, kdo způsobil napuštěním nafty do benzínu vznik předmětného minerálního oleje. Z jeho výpovědi lze implicitně dovodit, že si této skutečnosti musel být vědom, neboť pokud natankoval a vyčerpal stejné množství nafty a stejné množství benzínu,

nelze minimálně v jednom případě hovořit o nevědomém tankování či stáčení, nýbrž o vědomém dorovnání. V opačném případě by neodpovídalo množství natankovaného a vydaného benzínu a množství natankované a vydané nafty.

Žalobce nesouhlasí s hodnocením žalovaného, že muselo docházet k souběžnému čerpání nafty a benzínu do nádrží žalobce. Tyto skutečnosti nebyly nikterak prokázány. Žalovaný neudělal vyšetřovací pokus. Žalovaný se pouze domnívá, že z hlediska času by čerpání olejů nebylo možné takovým způsobem, který popisuje žalobce. Uvedená úvaha žalovaného musí být podle žalobce podepřena konkrétním dokazováním.

Žalobce rozporuje i to, že nebyly provedeny všechny navržené důkazy. Žalobce navrhoval výslech svědka F., majitele dopravní společnosti. Tento svědek se mohl vyjádřit k relevantním skutečnostem, především k tomu, jaká byla předmětná dodávka, ale mohl doplnit i výpověď svědka S. Žalovaný si dále nevyžádal zprávy společnosti OMV ohledně zdanění dodaného zboží. Žalovaný měl podle žalobce provést i další důkazy ke zjištění skutkového stavu věci. Žalobce namítá i to, že u výrobce předmětné cisterny nebylo zkoumáno reziduální množství stáčených látek, které zůstávají v cisternách či v hadicích. Tato informace je významná pro zjištění, zda a jaké množství příměsí mohlo vniknout do stáčené látky. Žalobce navrhoval i provedení rozboru vzorků ze zásobníku společnosti OMV z data 7. 2. 2011 za účelem exaktního zjištění látky, která mu byla dodána, není-li podle žalovaného prokázáno, že tato látka vznikla tak, jak tvrdil žalobce (tj. při stáčení).

Žalobce nesouhlasí s výkladem principu daňové neutrality tak, jak jej provedl žalovaný. Podle žalobce při aplikaci tohoto principu nelze než dojít k závěru, že k žádnému krácení spotřební daně nedošlo.

Žalobce nesouhlasí ani s tím, jak byl aplikován § 45 zákona o spotřebních daních v souvislosti s § 3 písm. u) téhož zákona a jako bylo dovozeno, že žalobce je plátcem daně, přičemž je konstruována aktivní činnost žalobce jako výrobce minerálního oleje. Podmínkou uplatnění uvedeného ustanovení je aktivní činnost spočívající ve smíchání látek. Takovou činnost však žalobce neprováděl.

Podle žalobce nebyly ani splněny podmínky pro aplikaci pomůcek, neboť žalobce se nestal plátcem spotřební daně. Žalovaný k aplikaci pomůcek přistoupil tehdy, když dospěl k závěru, že žalobce je plátcem spotřební daně. Samotné použití pomůcek, tj. výpočet pro určení výše daně, je podle žalobce zjevně nesprávné. Výpočet pomocí pomůcek měl podle žalobce vycházet nikoliv z rozsahu veškeré skladované látky, nýbrž pouze z rozsahu rozdílu daňových sazeb mezi motorovým benzinem a předmětnou skladovanou látkou. Podle žalobce měl alternativně žalovaný vycházet z množství stáčeného benzínu dne 7. 2. 2011, nikoliv z množství naměřeného při kontrole dne 9. 2. 2011.

Žalobce též uplatnil námitku prekluze práva doměřit daň. Počátek běhu lhůty totiž podle žalobce není vázán k okamžiku výzvy k podání řádného daňového tvrzení, nýbrž je vázán ke dni 12. 7. 2011, kdy byl žalobce správcem daně vyzván k prokázání zdanění předmětného vybraného výrobku. Prekluzivní lhůta se musí s ohledem na účel zákona nutně odvíjet právě od výzvy k prokázání zdanění vybraných výrobků.

Žalobce považuje výrok napadeného rozhodnutí za nesrozumitelný a nepřesný. Výrok rozhodnutí podle § 102 daňového řádu nespecifikuje, z jakého důvodu se měl žalobce stát plátcem spotřební daně. Pokud odkazuje pouze na § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních

daních, tak jsou zde dvě alternativy, kdo je plátcem daně (osoba, která zboží skladuje nebo dopravuje, nebo se na uvedeném podílela). Ve výroku rozhodnutí je nutná přesná specifikace, z jakého důvodu se žalobce stal plátcem daně.

Napadené rozhodnutí též podle žalobce trpí vadou, že se nevypořádalo se všemi vznesenými námitkami, což je v rozporu s § 102 odst. 3 daňového řádu. Napadené rozhodnutí se nedostatečně vypořádalo s námitkou směřující k výkladu pojmu skladování. Žalobce poukázal na svou argumentaci stran toho, že je podle něj absurdní, aby ekonomicky či jinak nevýhodné plnění podléhalo spotřební dani.

Žalobce namítá, že nebyla správně posouzena jeho stížnost podle § 261 daňového řádu. Žalovaný se s ní nijak nevypořádal.

Závěrem žalobce shrnul, že napadené rozhodnutí je nezákonné a nepřezkoumatelné a že v řízení byl zkrácen na svých právech. Žalobce shrnul, že byly nesprávně zhodnoceny provedené důkazy a že byl zkrácen na svých právech neprovedením navrhovaných důkazů a nesprávným hodnocením důkazů. Napadené rozhodnutí se nevypořádalo se všemi důvody uvedenými v odvolání a v řízení byl porušen § 8 daňového řádu.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Žalovaný setrval na tom, že žalobce vybrané výrobky skladoval a že se jedná o objektivní odpovědnost. Otázka zavinění taktéž není pro určení plátce daně a pro vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit rozhodující. Podle žalovaného není vůbec podstatné, jakým způsobem se kontrolovaný výrobek do nádrže žalobce, tj. skladovatele, dostal, tj. jak a kde vznikl.

Žalovaný dále zdůraznil, že u zjištěného minerálního oleje nebylo žalobcem prokázáno zdanění; šlo přitom o jiný minerální olej, než který byl uveden do oběhu společností OMV pod jiným kódem nomenklatury. Žalobce skladoval minerální olej, jehož zdanění nemohlo být prokázáno předloženými doklady, neboť se na dokladech jednalo o jinou kombinovanou nomenklaturu minerálního oleje.

Dále se žalovaný podrobně vyjádřil k žalobním námitkám žalobce.

Z daňového spisu vyplynuly pro nyní projednávanou věc následující podstatné skutečnosti: Z protokolu o odběru vzorků pohonných hmot je patrné, že Česká obchodní inspekce odebrala dne 9. 2. 2011 u žalobce dva vzorky (020/21/11 a 021/21/11), které byly následně podrobeny analýze. Z protokolu vyplývá, že zůstatek v nádrži u vzorku BA 95 byl 13 623,3 litrů. Laboratorní zkouškou bylo zhodnoceno, že odebraný vzorek 020/21/11 nevyhověl ve zkoušených ukazatelích limitních hodnot ČSN EN 228 (2009) – BS. Správce daně byl o výsledcích analýzy vzorku vyrozuměn sdělením Celního ředitelství České Budějovice ze dne 3. 6. 2011. Sdělením ze dne 17. 6. 2011 byl žalobce informován o provedení místního šetření dne 22. 6. 2011 v místě jeho sídla se zaměřením na prokázání zdanění nakoupených minerálních olejů – produktu SUPER BA-95 za období leden a únor 2011.

Místní šetření proběhlo dne 12. 7. 2011 (protokol č. j. 3471-5/2011-037800-022). Žalobce správci daně předložil daňové doklady na nákup minerálních olejů od společnosti OMV Česká republika, s. r. o. Ve spise je založeno vyjádření Ing. F. za dopravce pohonných hmot Pavel Fišer Šuptrans, s. r. o. ze dne 18. 7. 2011 s tím, že dne 7. 2. 2011 došlo pravděpodobně při stáčení benzinu k poškození jeho kvality, a to technologickou chybou, kdy

řidič stočil benzin až po stočení nafty stejnou tratí na vozidle. Dne 2. 9. 2011 vydal správce daně výzvu k podání vysvětlení, kterou adresoval společnosti Pavel Fišer Šuptrans, s. r. o. Tato společnost se vyjádřila sdělením ze dne 14. 9. 2011 s tím, že množství nafty, které zůstalo ve stáčecí komoře a znehodnotilo dodávaný benzin, bylo cca 25 až 35 litrů.

Dále je ve spise založeno doplnění informací k nevyhovujícímu vzorku ze dne 24. 10. 2011, z něhož se podává, že množství příměsi je min. 4 % a že s ohledem na obsah nádrže, ze které byl vzorek odebírán (13 623 litrů), bylo množství přidané frakce min. 545 litrů, což neodpovídá tvrzení dopravce.

Dne 16. 1. 2012 bylo do spisu založeno vyjádření řidiče J. S. ze dne 20. 12. 2011, ve kterém uvedl, že při stáčení benzínu omylem otevřel komoru s naftou. Do benzínu se tímto omylem podle něj dostalo cca 100 litrů nafty.

Dne 31. 1. 2012 pod č. j. 341-3/2012-037800-022 vydal správce daně žalobci výzvu, aby ve lhůtě třiceti dnů podal řádné daňové tvrzení ke spotřební dani z minerálních olejů – ostatní benzin KN 2710 11 90 v množství 13 623,3 litrů, u kterých bylo zjištěno skladování bez řádného dokladu prokazujícího zdanění minerálního oleje. Žalobce byl poučen, že nevyhoví-li výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek.

Dne 23. 7. 2012 vydal správce daně platební výměr na spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období únor 2011, kterým žalobci vyměřil z moci úřední daň z minerálních olejů ve výši 174 881 Kč. Bylo vycházeno z množství minerálních olejů 13 620 litrů. V odůvodnění platebního výměru bylo uvedeno, že dne 9. 2. 2011 byly Českou obchodní inspekcí odebrány vzorky ze skladovaných vybraných výrobků u žalobce. Odebraný motorový benzin pod názvem BA 95 nevyhověl průběhem a koncem destilace parametrům normy ČSN EN 228; jednalo se o směs minerálních olejů, která patří do položky KN 2710 11 90 celního sazebníku jako ostatní benziny. Dne 12. 7. 2011 byl žalobce v rámci místního šetření vyzván k prokázání zdanění množství skladovaného benzínu v den odběru vzorků Českou obchodní inspekcí. Žalobce předložil tři daňové doklady od společnosti OMV Česká republika, s. r. o., které dokazují nákup produktu Eurosuper celního zařazení KN 2710 11 45. Předloženými doklady bylo prokázáno zdanění produktu s odlišným kódem nomenklatury. Zdanění skladovaného minerálního oleje KN 2710 11 90 v den odběru vzorků nebylo prokázáno.

Proti uvedenému platebnímu výměru podal žalobce včasné odvolání. Žádostí ze dne 8. 3. 2013 se žalovaný obrátil na Celně technickou laboratoř a na laboratoř SGS Czech Republic, s. r. o., která prováděla rozbor, s doplňujícími dotazy ohledně zkoumaného vzorku. Oba oslovené subjekty se ve věci vyjádřily. V rámci odvolacího řízení doložil žalobce stáčecí lístky ze dne 7. 2. 2011 na benzin Natural 95 a motorovou naftu. Ve spise je založeno rozhodnutí České obchodní inspekce ze dne 16. 5. 2011, č. j. ČOI 43898/11/2000/PR0403/PHM/Bö, kterým byla žalobci uložena pokuta ve výši 150 000 Kč za spáchání správního deliktu podle § 9 odst. 1 písm. b) zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pohonných hmotách), ve znění pozdějších předpisů, kterého se dopustil tím, že v čerpací stanici pohonných hmot v Domoradicích 301 v Českém Krumlově v rozporu s § 3 odst. 1 téhož zákona prodával dne 9. 2. 2011 ze stojanu 3 benzin bezolovnatý 95, který nesplňoval požadavky na jakost podle příslušné vyhlášky. Žalovaný žádostí ze dne 26. 9. 2013 předložil věc správci daně, aby vypořádal návrhy na provedení dokazování a aby se vypořádal se vznikem daňové povinnosti ve vztahu k žalobci, dopravci, příp. ve vztahu k jinému daňovému

subjektu. Správce daně výzvou ze dne 7. 10. 2013 vyzval společnost Pavel Fišer Šuptrans, s. r. o. k součinnosti a k doložení listin. Uvedená společnost součinnost poskytla a předložila doklady. Dne 22. 11. 2013 byl proveden výslech svědka J. S. Při jednání dne 10. 1. 2014 bylo provedeno další dokazování za přítomnosti žalobce a ten si vyžádal lhůtu třiceti dnů k vyjádření. Dne 24. 4. 2014 bylo provedeno ohledání dopravního prostředku, kterým byly dne 7. 2. 2011 přepravovány pohonné hmoty pro žalobce. Dne 30. 4. 2014 byl proveden výslech svědka R. B., přičemž si žalobce vyžádal lhůtu třiceti dnů k vyjádření. Správce daně po doplnění dokazování předložil věc zpět žalovanému se sdělením ze dne 23. 6. 2014. Dne 6. 11. 2014 vydal žalovaný výzvu k uplatnění práv žalobce po ukončení dokazování, a to ve lhůtě deseti dnů ode dne doručení výzvy. Žalobce se vyjádřil podáním ze dne 14. 11. 2014. Součástí tohoto podání byla stížnost podle § 261 daňového řádu na správce daně i žalovaného.

Rozhodnutím ze dne 13. 1. 2015, č. j. 1850/2015-900000-304.2, vydaným podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu žalovaný změnil rozhodnutí správce daně ze dne 23. 7. 2012, č. j. 341-12/2012-037800-022, tak že původní výrok rozhodnutí nahradil novým výrokem tak, že se žalobci z moci úřední a na základě pomůcek vyměruje spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období únor 2011, a to z minerálních olejů KN 2710 11 90, u nichž vznikla žalobci jako plátcí daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 3 písm. e) citovaného zákona ve výši 174 881 Kč. Při výpočtu výše daně bylo vycházeno z množství zjištěného skladovaného minerálního oleje 13 620 litrů.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“). Krajský soud rozhodl ve věci bez jednání, neboť pro byly splněny podmínky podle § 51 odst. 1 s. ř. s.

Žaloba není důvodná.

Z povahy věci se krajský soud nejprve zabýval námitkou prekluze daňové povinnosti žalobce. Pokud by totiž byla tato námitka shledána důvodnou, byl by to důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí i platebního výměru bez dalšího.

Podle § 148 odst. 1 daňového řádu platí, že daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.

Podle § 148 odst. 3 daňového řádu platí, že byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.

Podle § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních platí, že plátcí, kterým vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, jsou povinni předložit daňové přiznání samostatně za každou daň celnímu úřadu, a to do 25. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém tato povinnost vznikla, pokud tento zákon nestanoví jinak.

V daném případě jde o spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období únor 2011. Žalobce byl povinen podat řádné daňové tvrzení do 25. 3. 2011 a tímto dnem také počala běžet tříletá lhůta pro stanovení daně. Úkonem správce daně, který přerušil běh prekluzivní lhůty a způsobil její nový běh od počátku, byla právě výzva k podání řádného daňového tvrzení ze dne 31. 1. 2012 tak, jak předpokládá § 148 odst. 3 daňového řádu. Tato výzva byla žalobci oznámena dne 3. 2. 2012. Od tohoto dne počala běžet nová tříletá prekluzivní lhůta pro stanovení daně, kterou správce daně i žalovaný dodrželi, neboť napadené rozhodnutí o odvolání bylo žalobci oznámeno a stalo se pravomocným dne 13. 1. 2015, tj. před koncem tříleté prekluzivní lhůty, která by uplynula dne 3. 2. 2015.

Krajský soud nepřisvědčil názoru žalobce, že prekluzivní lhůta pro stanovení daně byla přerušena a počala znovu běžet již ode dne 21. 7. 2011, kdy byl žalobce při místním šetření vyzván správcem daně k prokázání zdanění předmětného minerálního oleje. Tento úkon správce daně není podle platné právní úpravy úkonem majícím vliv na běh prekluzivní lhůty. Ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu je založeno na taxativním výčtu úkonů, které způsobují přerušování běhu prekluzivní lhůty. Tento výčet úkonů byl v daňovém řádu stanoven taxativním způsobem právě z důvodu odstranění právní nejistoty a za účelem vytvoření dostatečného prostoru na obou stranách pro nalezení věcně i právně správně zjištěné a stanovené daně.

Krajský soud proto činí závěr, že daňová povinnost žalobce byla stanovena v rámci otevřené lhůty pro stanovení daně, a proto je žalobcova námitka prekluze daňové povinnosti nedůvodná.

Žalobce namítal porušení svých procesních práv ze strany žalovaného, neboť ten se podle něj nevypořádal s jeho stížností podle § 261 daňového řádu. Z obsahu daňového spisu je patrné, že žalobce byl žalovaným vyzván k uplatnění práv účastníka řízení po ukončení dokazování, a to výzvou ze dne 6. 11. 2014. Žalobce reagoval vyjádřením ze dne 14. 11. 2014, které označil také jako „stížnost na postup správce daně“. V textu se uvádí, že žalobce podává stížnost na postup žalovaného i na postup správce daně podle § 261 daňového řádu, a to z důvodů uvedených ve vyjádření. Z obsahu napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný se k vyjádření žalobce ze dne 14. 11. 2014 vyjádřil na str. 30 až 36 napadeného rozhodnutí. Žalovaný mimo jiné konstatoval, že námitky obsažené ve vyjádření ze dne 14. 11. 2014 projednal v rámci odvolacího řízení a že stížnost je subsidiární prostředek ochrany práv daňového subjektu. S uvedeným postupem žalovaného se krajský soud ztotožnil.

Podle § 261 odst. 1 daňového řádu platí, že osoba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany. K povaze stížnosti se již vyjádřil Nejvyšší správní soud, který např. v rozsudku ze dne 3. 11. 2015, č. j. 2 Afs 143/2015 – 71, uvedl, že „*stížnost nelze v žádném případě chápat jako řádný, mimořádný, resp. dozorcí opravný prostředek. Jedná se o doplňkový prostředek ochrany sloužící zejména k bezprostřední nápravě vad postupu správce daně a nevhodného chování úředních osob. Nutno rovněž podotknout, že jak šetření stížnosti, tak i prošetřování způsobu jejího vyřízení nadřízeným orgánem není řízením, s jehož výsledkem by bylo spojeno vydání rozhodnutí. Stížnost je navíc prostředkem subsidiárním, ultima ratio, který lze podat pouze v případě, nepřipadá-li v úvahu žádný jiný prostředek ochrany. Nejvyšší správní soud předesílá, že daňový řád upravuje velké množství ochranných prostředků, které budou mít před podáním stížnosti přednost; jedná se např. o odvolání, rozklad, námitku, obnovu řízení, přezkum,*

ochranu před nečinností, žádost o prodloužení lhůty, stížnost na postup plátce daně, námitku podjatosti, apod. (...) Nutno také upozornit, že existuje-li možnost podat odvolání proti rozhodnutí jakožto výsledku sporného postupu správce daně, jež lze v průběhu odvolacího řízení učinit předmětem přezkumu, vylučuje to podání stížnosti podle § 261 odst. 1 daňového řádu i za situace, nelze-li odvolání podat v tu samou chvíli, ve které by osoba zúčastněná na správě daní mohla uplatnit svoji stížnost, ale až v budoucnu (po ukončení sporného postupu).“ Krajský soud je přesvědčen, že institut stížnosti podle § 261 daňového řádu nelze užívat tím způsobem, který zvolil žalobce. V daném případě probíhalo odvolací řízení, v rámci něhož žalovaný přezkoumával uplatněné odvolací důvody, které žalobce rozvedl ve svém vyjádření ze dne 14. 11. 2014. Ze stejných, tj. odvolacích, důvodů uplatnil žalobce i stížnost podle § 261 daňového řádu. Jinými slovy, žalobce se domáhal, aby jeho odvolací námitky byly vypořádány v rámci dvou institutů, a to jednak v rámci rozhodnutí o odvolání a v rámci vyřízení stížnosti. Takto však institut stížnosti nelze vykládat a ani aplikovat. Z podání žalobce ze dne 14. 11. 2014 se podává, že žalobce stížnost nespojil s žádnou námitkou, k jejímuž vyřízení má tento institut sloužit. Žalobce nenamítal nevhodné chování úředních osob nebo postup správce daně či žalovaného. Žalobce vznášel věcné námitky do procesu dokazování, do hodnocení důkazů, do výkladu pojmu skladování apod. To jsou skutečnosti, které v rámci stížnosti ani nelze řešit. Stížnost by se musela týkat bezprostředního vadného postupu správce daně či žalovaného či nevhodného chování úředních osob. Žalobce však stížnost s takovou argumentací nespojil. Skutečnost, že mu např. byl zamítnut návrh na provedení důkazu, nemůže být důvodem pro podání stížnosti; to je skutečnost, která se řeší řádnými opravnými prostředky. V dané situaci žalobce namítal, že v rámci odvolacího řízení nebyl správcem daně proveden jeho důkazní návrh. Teprve žalovaný, který ve věci rozhodoval, však v rámci konečného hodnocení věci uvážil o tom, zda důkazní návrh provést či nikoliv a proč. Polemiku s tímto postupem pak příslušelo žalobci vznášet v soudním řízení správním, což ostatně i učinil. Krajský soud uzavírá, že zcela aprobejuje způsob, kterým žalovaný naložil se stížností podle § 261 daňového řádu. Uvedená námitka je pročež nedůvodná.

Žalobce namítal též to, že v řízení nebyly správě aplikovány pomůcky, resp. že vůbec nenastaly podmínky pro jejich aplikaci. Správce daně po provedeném šetření dospěl k závěru, že subjektem povinným k dani ze zjištěného minerálního oleje je právě žalobce. Proto jej postupem podle § 145 odst. 1 daňového řádu vyzval výzvou ze dne 31. 1. 2012 k podání řádného daňového tvrzení s tím, že jej poučil o tom, že pokud řádné daňové tvrzení nebude podáno, může přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek. Dne 5. 3. 2012 obdržel správce daně vyjádření žalobce, v němž žalobce vyjádřil nesouhlas s tím, že by měl být plátcem daně. Součástí podání byla žádost o prodloužení lhůty ke splnění povinností, k nimž byl žalobce vyzván. Následovalo řešení výběru správního poplatku za žádost o prodloužení lhůty, které bylo vyřešeno rozhodnutím správce daně ze dne 13. 7. 2012 o prodloužení lhůty k podání řádného daňového tvrzení do 6. 6. 2012. Na to již žalobce nijak nereagoval a správce daně vydal dne 23. 7. 2012 platební výměr, v jehož odůvodnění uvedl, že vzhledem k tomu, že žalobce nepodal řádné daňové tvrzení, i když byl poučen o následcích jeho nepodání, byla daň vyměřena podle pomůcek. Krajský soud zhodnotil, že postup správce daně byl vadný. Jak vyplývá z právní věty I. rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 5 Afs 105/2013 - 29, „*podmínky pro stanovení daně podle pomůcek pro nepodání daňového přiznání (...) nejsou splněny za situace, kdy daňový subjekt nebyl zcela nečinný, brojil-li proti výzvě správce daně k podání daňového přiznání odvoláním, ve kterém tvrdil, že není ve vztahu k této dani jejím plátcem a není tedy povinen daňové přiznání podat. (...) Nelze tak konstatovat, že daňový subjekt se správcem daně nekomunikoval, a jsou bez dalšího dány podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, aniž by správce daně umožnil řádné*

dokazování.“ Obdobně srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2015, č. j. 9 Afs 66/2015 – 36, publikovaný pod č. 3291/2015 Sb. NSS.

Aplikací uvedeného na nyní projednávaný případ nelze než konstatovat, že správce daně nebyl oprávněn bez dalšího stanovit daň podle pomůcek, neboť žalobce se proti výzvě k podání řádného daňového tvrzení ohradil a ve svém vyjádření snesl argumenty o tom, proč není plátcem daně. Za této situace, tj. při procesní aktivitě žalobce, nebyly splněny procesní podmínky pro přechod na pomůcky. Pochybením správce daně je i to, že se dokonce s uvedenými argumenty žalobce ani nevypořádal ve vydaném platebním výměru.

Daňové řízení v prvním a druhém stupni však tvoří jeden celek, a proto krajský soud dále zkoumal, jaký byl další procesní postup v odvolacím řízení. Odvolací orgán je totiž oprávněn napravovat vady postupu správce daně. Žalovaný v odvolacím řízení doplnil dokazování a taktéž pověřil správce daně, aby vypořádal návrhy na provedení dokazování a aby se vypořádal se vznikem daňové povinnosti ve vztahu k žalobci, dopravci, příp. ve vztahu k jinému daňovému subjektu. Z tohoto postupu lze dovodit, že žalovaný se postaral o to, aby argumentace žalobce o tom, že není plátcem daně, byla prověřena, a aby byly provedeny důkazy, které žalobce navrhoval. Žalovaný taktéž požádal prověření příp. daňové odpovědnosti dalších subjektů. Po zhodnocení provedených důkazů však žalovaný přesto ustal na závěru, že daň byla žalobci stanovena podle pomůcek a v tomto směru též změnil výrok platebního výměru tak, aby v něm byla tato skutečnost výslovně uvedena.

Obecně platí, že daňový řád upřednostňuje stanovení daně dokazováním, neboť správné zjištění a stanovení daně je prvořadým cílem správy daně. Daň podle pomůcek může být vyměřena, popř. doměřena v zákonem předvídaných případech, mimo jiné i tehdy, nepodal-li daňový subjekt řádné daňové tvrzení či dodatečné daňové tvrzení ani poté, kdy byl k jeho podání správcem daně vyzván. V takovém případě se neuplatní zásada součinnosti a správce daně stanoví daň podle pomůcek, které si sám k tomu účelu opatří a jejichž demonstrativní výčet obsahuje § 98 odst. 3 daňového řádu. Specifikem rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek je, že rozhodnutí o daňové povinnosti není v tomto případě výsledkem dokazování o tom, jaká je daňová povinnost daňového subjektu, ale je postaveno na kvalifikovaném odhadu této daňové povinnosti. Tento předpoklad však evidentně nebyl naplněn. Daňový subjekt jakožto skladovatel byl určen na základě dokazování (výčet důkazů podle žalovaného prokazujících, že žalobce je plátcem spotřební daně, je uveden na str. 15 napadeného rozhodnutí), stejně tak množství skladovaného vybraného výrobku bylo zjištěno dokazováním (protokol České obchodní inspekce o odběru vzorků ze dne 9. 2. 2011, viz napadené rozhodnutí na str. 23), nikoliv kvalifikovaným odhadem. „*Daň je stanovena dokazováním a nikoli podle pomůcek (...), jestliže správce daně na základě zjištění učiněných z důkazních prostředků stanoví daň tak, že příslušné množství vybraných výrobků vynásobí příslušnou sazbou daně.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 5 Afs 105/2013 - 29, právní věta II).

Správce daně i žalovaný nesprávně vycházeli z toho, že daň byla stanovena podle pomůcek, ačkoliv fakticky byla stanovena dokazováním. Krajský soud však vyhodnotil, že k žádnému skutečnému dotčení na právech žalobce tímto postupem nedošlo, neboť žalobce byl u dokazování přítomen, byl se všemi důkazy seznámen, po skončení dokazování měl právo se k důkazům vyjádřit a provedené důkazní prostředky jsou v napadeném rozhodnutí podrobně rozebrány a vyhodnoceny, ačkoliv jsou nesprávně označovány jako pomůcky. Žalobce nebyl zkrácen dokonce ani v rovině odvolacího přezkumu, neboť ze samotného napadeného rozhodnutí je evidentní, že odvolací přezkum nebyl omezen podle § 114 odst. 4

daňového řádu pouze na dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek. Na str. 28 napadeného rozhodnutí žalovaný cituje ustanovení § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu, podle kterých při přezkumu platebního výměru postupoval. Odvolací přezkum byl tedy proveden v úplné apelaci tak, jak tomu je v případě, kdy je daň stanovena dokazováním. V projednávaném případě *de facto* celé dokazování proběhlo až před odvolacím orgánem, což odpovídá pravidlu daňového řádu, podle kterého se předpokládá, že příp. vady a chyby prvostupňového rozhodnutí se odstraňují v odvolacím řízení, neboť odvolací orgán není kompetentní vadný platební výměr zrušit a vrátit k dalšímu řízení. Odvolací orgán má učinit kroky k odstranění pochybení správce daně a v tom rozsahu příp. vadný platební výměr změnit. Pochybení daňových orgánů v tom, že se domnívaly, že daň stanovily podle pomůcek, ačkoliv tak ve skutečnosti učinily dokazováním, je sice procesní vadou, ovšem ve shora popsaném kontextu průběhu daňového řízení nikoliv takovou, která by měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a která by znamenala zkrácení procesních práv žalobce.

Žalobce v žalobě namítal rozpor s § 7 daňového řádu s tím, že žalovaný nevedl řízení hospodárně a bez zbytečných průtahů a že prováděl dokazování, které bylo zcela nadbytečné, jestliže byl přijat závěr o objektivní odpovědnosti žalobce a jeho nemožnosti se vyvinut. S uvedeným krajský soud nesouhlasí. Dokazování, které se provádělo v odvolacím řízení, sloužilo k prověření tvrzení žalobce o tom, že není plátcem daně, a v souvislosti s tím k prověření, zda zde není vedle žalobce dán další subjekt, který by byl v dané věci plátcem daně ze zjištěných vybraných výrobků. Bylo doplněno dokazování o důkazní návrhy žalobce, které nebyly provedeny v řízení v prvním stupni. Byla prověřována žalobcova verze vzniku předmětného minerálního oleje. Daňové orgány postupovaly v součinnosti se žalobcem a vždy mu vyhověly, když si vyžádal lhůtu k vyjádření. Námitku žalobce, že se mu z důvodu neúměrné délky odvolacího řízení navýšily úroky z prodlení, považuje krajský soud za nepřijatelnou. Podle § 109 odst. 5 daňového řádu platí, že odvolání nemá odkladný účinek, pokud zákon nestanoví jinak. V případě vydaného platebního výměru zákon jinak nestanoví. Z toho vyplývá, že vyměřená spotřební daň ve výši 174 881 Kč se stala splatnou a předběžně vykonatelnou již v souvislosti s vydáním samotného platebního výměru [§ 103 odst. 2 a § 174 odst. 1 písm. b) daňového řádu] a jeho účinností vůči žalobci. Platební výměr byl žalobci oznámen dne 23. 7. 2013 a lhůta k plnění mu byla stanovena v délce 15 dnů. Žalobce byl povinen vyměřenou daň uhradit ve stanovené lhůtě bez ohledu na právní moc platebního výměru, tj. nebyl oprávněn vyčkávat výsledku odvolacího řízení. Pokud tak neučinil a ve stanovené lhůtě vyměřenou daň nezaplatil, platební výměr se stal předběžně vykonatelným, neboť podané odvolání nemělo odkladný účinek, jak již bylo uvedeno shora. Pokud se žalobce neřídil předběžně vykonatelným platebním výměrem a z toho důvodu mu po dobu běhu odvolacího řízení nabíhaly úroky z prodlení, jde to jen k jeho tíži.

Žalobce v žalobě široce polemizuje s výkladem pojmu *skladování* tak, jak jej provedly daňové orgány. Žalobce je přesvědčen, že plátcem daně může být pouze subjekt, který ví, jaké zboží skladuje, či má alespoň vědět, jaké zboží skladuje. Žalobce však nevěděl, že skladuje vybrané výrobky, ve vztahu k nimž se měl stát plátcem spotřební daně. Podle žalobce je prvek vědomosti o tom, co je skladováno, pojmovým znakem skladování. Výklad pojmu *skladování* v režimu zákona o spotřebních daních byl již opakovaně judikatorně řešen a je nutno konstatovat, že s opačným závěrem, než jaký tvrdí žalobce.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 2. 2009, č.j. 7 Afs 69/2007 – 85, publikovaném pod č. 2533/2012 Sb. NSS, konkrétně uvedl, že „*pojem „skladování“ není v zákoně o spotřebních daních vymezen. Stěžovatel byl jakožto kontrolovaná osoba (tj. osoba,*

u níž byly vybrané výrobky zjištěny) a vlastník areálu lihovaru pokládán správcem daně za skladovatele zjištěných vybraných výrobků per se. Z povahy věci však plyne, že vlastníka nemovitosti, v níž je uskladněno jisté zboží, nelze a priori považovat za skladovatele těchto věcí. U skladování je totiž nutno předpokládat jistý kvalifikovaný vztah k uskladněnému zboží. Atributem skladování bude přinejmenším vědomost o zboží a úmysl je uchovávat a zajistit před znehodnocením, odcizením apod. (...) V tomto smyslu by tedy bylo nutné, aby celní orgány o zabránění rozhodovaly pouze tehdy, budou-li mít za prokázané, že objevené vybrané výrobky jsou skutečně skladovány, ve smyslu dodržení alespoň nejzákladnějších definičních znaků tohoto pojmu, jak byly uvedeny výše. (...) Nejvyšší správní soud si je nicméně vědom praktických potíží, které by s dokazováním shora popsaných skutečností byly spojeny a které by mohly, dle jeho názoru, vést často i ke zmaření účelu celého řízení. Shora popsaný výklad proto konfrontoval i s výkladem teleologickým. (...) Z tohoto pohledu je závěr plynoucí z jazykového výkladu zcela neudržitelný a pojem skladování by měl být vykládán spíše ve smyslu detence.“ Tomu odpovídá i právní věta tohoto rozsudku ve znění: „Pro závěr, že konkrétní osoba (ve větším množství) „skladuje“ vybrané výrobky, není nutné prokázat, že o existenci těchto výrobků věděla a měla v úmyslu je uchovávat a zajišťovat před znehodnocením, odcizením apod. Za účastníka řízení vedených ve smyslu § 42 odst. 2, 11 a 12 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, tak může být považován i ten, kdo má tyto výrobky pouze v detenci, není-li zjištěna osoba, která by je skladovala „kvalifikovaným“ způsobem.“

Ačkoliv se tento právní názor vztahuje k řízení o zajištění, propadnutí a zabránění vybraných výrobků, nelze najít žádného rozumného důvodu, proč by se pojem *skladování* při aplikaci § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních měl vykládat odlišně. Nejvyšší správní soud totiž v citovaném rozsudku podrobně vysvětlil, k jakým potížím by vedlo vykládání pojmu *skladování* v ryze civilistickém pojetí. Ostatně jednotný výklad pojmu *skladování* v kontextu citovaného právního názoru napříč celým zákonem o spotřebních daních potvrzuje i navazující judikatura Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 29. 9. 2010, č. j. 2 Afs 8/2010 – 119, či ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009 – 68). Pojem *skladování* je nutno chápat jako detenci i pro účely určení plátce daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Žalobcova argumentace je proto lichá.

Z provedených důkazů je jednoznačně zřejmé, že vybrané výrobky pod kódem nomenklatury 2710 11 90 žalobce skladoval v nádrži ve své provozovně, neboť tam byly zjištěny, a skutečnost, zda žalobce věděl o tom, že se jedná o vybrané výrobky pod uvedeným kódem nomenklatury 2710 11 90 a nikoliv pod kódem KN 2710 11 45, není rozhodná. Zjištěné vybrané výrobky kódu nomenklatury KN 2710 11 90 jako takové měl žalobce ve svém faktickém ovládnutí, tj. v detenci. Z toho důvodu byl určen jako plátce daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Vzhledem k tomu, že žalobce k výzvě správce daně neprokázal zdanění vybraných výrobků a ani následně nepodal řádné daňové tvrzení, stanovil daň správce daně z úřední povinnosti na základě provedených důkazů.

V tomto kontextu krajský soud konstatuje, že není pravdou, že by se žalovaný pojmem *skladování* ve svém rozhodnutí nezabýval, jak tvrdí žalobce. Žalovaný naopak danou otázku vypořádal precizně a své závěry opřel o relevantní judikaturu. Stran nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí dále žalobce obecně tvrdil, že žalovaný v něm nevypořádal všechny odvolací námitky. Krajský soud k této námitce uvádí, že ji žalobce uplatnil obecně a nespojil ji s konkrétní argumentací o tom, které jeho námitky měly zůstat nevypořádány. Krajský soud doplňuje, že z úřední povinnosti žádný důvod nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, které čítá 36 stran, neshledal.

Žalobce má též za to, že žalovaný hodnotil provedené důkazy účelově. Krajský soud není toho názoru. Žalovaný naopak poměrně podrobně a přesvědčivě popsal zjištěný skutkový stav a vyvrátil žalobcovy námitky stran způsobu vzniku minerálního oleje. Pokud jde o hodnocení výpovědi svědka S. a jeho písemného prohlášení, tak to se nachází na str. 19 napadeného rozhodnutí. Žalovaný zhodnotil, že svědek S. nikdy vědomé „dorovnání“ benzínu naftou nepotvrdil. Ze svědecké výpovědi bylo zřejmé, že si nebyl vědom žádného pochybení a že sám neví, proč a za jakých okolností své prohlášení z konce roku 2011 napsal. Žalovaný pak zhodnocením stáčecích lístků ze dne 7. 2. 2011 a časů na nich uvedených a dalších důkazů vyvrátil tu možnost, že by ke vzniku zjištěného minerálního oleje došlo stočením nafty do benzínu na základě omylu svědka S. Žalovaný na str. 17 až 19 podrobně zdůvodnil, proč má za to, že dne 9. 2. 2011 nebyl stáčen benzin a nafta jednou hadicí, nýbrž dvěma hadicemi, které byly připojeny z výdejného zařízení cisterny do zásobníků na čerpací stanici již před zahájením stáčení. Znehodnocení benzínu nebylo podle žalovaného možné na základě zůstatku nafty ve stáčecí hadici. Žalovaným provedené hodnocení důkazů podává podle názoru krajského soudu uvěřitelnou verzi skutkového stavu, která ob stojí v konfrontaci s ostatními provedenými důkazy na návrh žalobce. Zjištěný skutkový stav věci žalovaným odpovídá provedeným důkazům a jeho ověřování provedením vyšetřovacího pokusu nepovažoval krajský soud již za nezbytné. Ostatně nad rámec uvedeného krajský soud zdůrazňuje, že žalobce se stal plátcem daně, neboť skladoval nezdaněný minerální olej. Z tohoto pohledu a ve vztahu k žalobci jakožto plátcem daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je nepodstatné, jak tento minerální olej vznikl.

Žalobce nesouhlasil s tím, že nebyly provedeny některé jím navržené důkazy, a sice výsledkem svědka F., majitele dopravní společnosti, zprávou společnosti OMV ohledně zdanění vybraných výrobků, rozbořem vzorků ze zásobníku OMV ze dne 7. 2. 2011 a zjištěním reziduálního množství stáčených látek, které zůstávají v cisternách a v hadicích cisteren. Žalovaný neprovedení uvedených důkazů vypořádal na str. 33 napadeného rozhodnutí. Především uvedl, že výsledek jednatele dopravce pana F. považuje za nadbytečný. Krajský soud doplňuje, že tento svědek nebyl dne 7. 2. 2011 u závozu motorového oleje, a proto může jen těžko vypovídat o tom, co bylo toho dne žalobci dodáno. Ostatně tato osoba se ve věci písemně vyjádřila v roce 2011 (s tím, že pravděpodobně technologickou chybou došlo ke stočení benzínu hadicí, ve které byly zbytky nafty po předchozím stočení) a žalovaný toto její vyjádření vyvrátil hodnocením průběhu stáčení motorových olejů dne 7. 2. 2011 na čerpací stanici žalobce (str. 17 až 19 napadeného rozhodnutí). Doklady společnosti OMV o zdanění dodaných vybraných výrobků taktéž pro věc nejsou rozhodné, neboť ze samotných faktur, na kterých je žalobce uveden jako odběratel, plyne, že byl dodáván motorový olej jiných kódů nomenklatury, než byl následně skutečně zjištěn v nádrži žalobce. Společnost OMV podle těchto dokladů dodala benzin a naftu, proto logicky ani neměla důvod danit motorový olej jiného kódu nomenklatury KN 2710 11 90. Z toho důvodu ani nebylo podstatné ověřovat vzorky ze zásobníku OMV ze dne 7. 2. 2011. Rozhodný je skutečně pouze ten minerální olej, který byl zjištěn v zásobníku žalobce dne 9. 2. 2011. Jak správně konstatoval žalovaný, nebylo prokázáno, že motorový olej KN 2710 11 90 se dostal do nádrže žalobce právě při stáčení dodaného zboží dne 7. 2. 2011. V nádrži se již totiž nacházel motorový olej, jehož kód nomenklatury není znám z důvodu absence vzorku. Žalovaný taktéž odmítl důkaz zjištěním, jaké množství stáčené látky zůstává v komorách či trubkách cisteren, neboť vyšel z toho, že zjištění této skutečnosti je irrelevantní s ohledem na podstatu věci, která spočívá v tom, že právě u žalobce bylo zjištěno skladování nezdaněného minerálního oleje. Tento důkaz by nemohl osvědčit nic ve vztahu k žalobcovu postavení jako plátcem daně, neboť

není podstatné, jakým způsobem zjištěný motorový olej vznikl. Krajský soud se tak ztotožnil s důvody žalovaného, pro které již nepovažoval provádění dalšího dokazování za nezbytné.

Žalobce je přesvědčen, že s ohledem na princip daňové neutrality nemohlo dojít ke krácení daně, neboť daň ze stáčených motorových olejů dne 7. 2. 2011 byla přiznána a zaplacená. S tímto názorem žalobce se krajský soud nemohl ztotožnit. V dané věci je podstatné, že v nádrži žalobce se nacházel motorový olej v množství přes 13 000 litrů, jehož zdanění nebylo prokázáno. Žalobcem předložené faktury se vztahovaly k motorovému oleji jiného kódu nomenklatury, a tudíž nemohly prokázat, že byl zdaněn právě zjištěný motorový olej KN 2710 11 90. Podstatné je to, že zjištěný motorový olej není totožný s tím, který byl uveden do volného oběhu společností OMV a který byl zdaněn. Žalobcem předložené doklady na zdanění motorového oleje KN 2710 11 45 nebyly v souladu se skutečným stavem, kdy byl zjištěn skladovaný motorový olej KN 2710 11 90. Krajský soud se zcela ztotožňuje s tím, jak danou námitku vypořádal žalovaný na str. 23 až 25 napadeného rozhodnutí a pro stručnost na tuto pasáž odkazuje.

Žalobce namítal i to, že spotřební daň měla být stanovena na základě množství stočeného benzínu dne 7. 2. 2011 (cca 7 000 litrů) a nikoliv na základě zůstatku v nádrži dne 9. 2. 2011 v množství více než 13 000 litrů. Z provedených důkazů bylo zjištěno dne 9. 2. 2011 skladování motorového oleje KN 2710 11 90 v množství více než 13 000 litrů. Žalovaný zcela správně vycházel z množství, které bylo dne 9. 2. 2011 zjištěno Českou obchodní inspekcí. V zásobníku se dne 9. 2. 2011 nacházel zcela evidentně motorový olej z více dodávek, přičemž naposledy došlo ke stočení cca 7 000 litrů dne 7. 2. 2011. Pro stanovení daně však bylo rozhodné celkové zjištěné množství motorového oleje kódu nomenklatury KN 2710 11 90 dne 9. 2. 2011. V podrobnostech krajský soud odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí na str. 26 až 27 a taktéž na str. 23. V této souvislosti krajský soud opakovaně připomíná, že množství nezdaněného minerálního oleje nebylo stanoveno za pomoci pomůcek, jak uvádí žalovaný (např. na str. 26 napadeného rozhodnutí), nýbrž na základě exaktně zjištěné skutečnosti, a sice skutečného obsahu motorového oleje v nádrži dne 9. 2. 2011. Dokazováním bylo zjištěno, že se v nádrži toho dne nacházelo více než 13 000 litrů minerálního oleje KN 2710 11 90.

Pokud jde o námitku žalobce, že neprováděl aktivní činnost spočívající ve smíchání látek a nevyrobil minerální olej podle § 3 písm. u) zákona o spotřebních daních, tak krajský soud konstatuje, že není relevantní. Žalobce byl provedenými důkazy ustaven plátcem daně z titulu skladování minerálního oleje a nikoliv z titulu výroby minerálního oleje. Pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí o výrobě minerálního oleje pojednával, tak to bylo v souvislosti s hodnocením žalobcovy verze vzniku minerálního oleje smícháním dvou minerálních olejů v jeho nádrži.

Žalobce považoval výrok napadeného rozhodnutí za nesrozumitelný a nepřesný, neboť v něm nebylo výslovně vymezeno, zda se stal plátcem daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních z titulu skladování nebo z titulu dopravování vybraných výrobků. Uvedenou námitku vyhodnotil krajský soud jako nedůvodnou. Napadeným rozhodnutím byl změněn výrok platebního výměru tak, že původní výrok byl zcela nahrazen výrokem novým. Je pravdou, že plátcem daně je v novém výroku vymezen toliko odkazem na § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, nicméně dále se ve výroku v rámci výpočtu daně hovoří o zjištěném skladovaném minerálním oleji. Tímto považuje krajský soud již z výroku rozhodnutí za jednoznačně zřejmé, že jde o minerální olej skladovaný a nikoliv

dopravovaný a že tedy plátce daně byl ustanoven z titulu skladování a nikoliv z titulu dopravování vybraných výrobků.

Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené v řízení před soudem. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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.

Krajský soud v Českých Budějovicích
dne 24. 11. 2016

JUDr. Věra Balejová v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Sládková Blanka