



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců JUDr. Jany Kubenové a Mgr. Petra Šebka v právní věci žalobce: **MARIN OIL s.r.o.**, se sídlem Jihlava, Pávovská 3136/73, zastoupeného JUDr. Lubomírem Málkem, advokátem se sídlem Havlíčkův Brod, Horní 6, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem v Praze 4, Budějovická 7, o žalobě proti rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 11.1.2012, č.j. 433/2012-010100-21,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 11.1.2012, č.j. 433/2012-010100-21, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11 712 Kč, a to do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Lubomíra Mála, advokáta se sídlem Havlíčkův Brod, Horní 6.
- III. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 11.1.2012, č.j. 433/2012-010100-21, kterým bylo dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu Jihlava ze dne 1.7.2011, č.j. 12180-2/2011-216300-024.

Působnost orgánu rozhodujícího o žalobcově odvolání přešla v průběhu řízení před zdejším soudem s účinností zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění zákona č. 407/2012 Sb., na Generální ředitelství cel, které se tak podle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), stalo žalovaným.

I. Podstata věci

Žalovaný v napadeném rozhodnutí potvrdil rozhodnutí celního úřadu, který dne 1.7.2011 vydal platební výměr č.j. 12180-2/2011-216300-024 na spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období říjen 2010 ve výši 84 674 Kč.

Žalovaný dospěl k závěru, že celní úřad postupoval v souladu s § 145 odst. 1 daňového řádu, pokud žalobci vyměřil daň na základě pomůcek, neboť pro to byly splněny podmínky (žalobce nepodal daňové přiznání, ačkoli k tomu byl celním úřadem vyzván). Podle žalovaného nebylo namístě vypořádávat žalobcovy odvolací námitky, kterými žalobce namítal, že mu daňová povinnost nevznikla, neboť se tato otázka netýká zákonnosti postupu celního úřadu při vyměření daně podle pomůcek. Nad rámec toho však uvedl, že by tyto námitky nemohly být úspěšné, neboť, i kdyby žalobce nedbalostí smíchal minerální olej uvedený v předložených dokladech s jinými minerálními oleji, jednalo by se o „výrobu“, se kterou zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), spojuje vznik daňové povinnosti.

Tento závěr nyní žalobce napadá podanou žalobou.

II. Shrnutí žaloby

Žalobce předně namítá, že napadené rozhodnutí spočívá na nesprávném posouzení důkazů a nesprávné aplikaci zákona o spotřebních daních. Poukazuje na to, že předložil všechny potřebné doklady k prokázání toho, že se jednalo o minerální olej, který byl řádně zdaněn. Žalobce má za to, že nesoulad údajů řádně v řízení odůvodnil. K tomuto nesouladu podle žalobce došlo tím, že malé množství benzínu bylo při stáčení kontaminováno zbytkem nafty v měřicím zařízení a filtru cisterny.

K tomu žalobce uvádí, že podle vedoucí laboratoře ČEPRO a.s. Šlapanov již příměs 0,3 % až 0,5 % může způsobit, že předmětný vzorek již neodpovídá normě ČSN.

V případě motorové nafty se zjištěné hodnoty od údajů v dokladech liší jen díky nekázni při nakládce nafty, neboť nebyla zcela vyprázdněna a vyčištěna cisterna, přes které byla tato nafta i oleje stáčeny.

Podle žalobce tak byl v daném případě kontrolován tentýž olej, který byl uveden v dokladech a z něhož byla daň odvedena. Žalobce namítá, že celní úřad nesprávně vyhodnotil doklady předložené žalobcem.

Žalobce dále namítá, že podání daňového přiznání, kde by výše daně činila 0 Kč, je v rozporu se smyslem a účelem daňového přiznání. Vzhledem k tomu postupoval tak, že daňové přiznání ani přes výzvu správce daně nepodal. Podle žalobce totiž nedošlo k výrobě ve smyslu § 3 písm. u) zákona o spotřebních daních, neboť se nejednalo o záměrnou činnost. Opačný výklad by byl podle žalobce v rozporu s článkem 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

Závěrem žalobce namítá, že zboží je podle něj nakupováno od subjektů se sídlem v tuzemsku na základě kupní smlouvy, z níž vyplývá, že z nakupovaného zboží již byla odvedena spotřební daň, bylo tedy na žalovaném, aby kontaktoval dodavatele žalobce. Proč tak neučinil, se žalovaný v napadeném rozhodnutí nijak nevyjádřil.

V podané replice žalobce zopakoval, že se v právě posuzovaném případě nejednalo o výrobu ve smyslu zákona o spotřebních daních a nebylo třeba podávat daňové přiznání.

Žalobce proto navrhuje napadené rozhodnutí zrušit a na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před zdejší soudem.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný uvádí, že žalobce nepodal daňové přiznání, tudíž správce daně musel postupovat tak, že žalobci vyměřil daň podle pomůcek a nikoli dokazováním. To totiž předpokládá podání daňového přiznání; poukazuje k tomu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7.4.2005 ve věci sp. zn. 1 Afs 62/2004. V případě vyměření daně podle pomůcek odvolací orgán podle žalovaného pouze přezkoumává dodržení všech zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenost použití pomůcek.

Žalovaný proto navrhuje, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před soudem.

IV. Posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 s.ř.s.), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Zdejší soud rozhodoval podle skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů, jak byly žalobcem uplatněny v podané žalobě (§ 75 odst. 2 s.ř.s.).

Soud rozhodoval bez nařízení jednání za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s.ř.s. a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Žalobce v podané žalobě namítal, že nebyly splněny podmínky pro to, aby mu byla vyměřena spotřební daň podle pomůcek, neboť mu vůbec nevznikla daňová povinnost.

V daném případě ze správního spisu vyplynulo, že celní úřad vyzval žalobce podle § 145 odst. 1 daňového řádu výzvou ze dne 2.5.2011 k podání daňového přiznání na spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období říjen 2010. V této výzvě bylo uvedeno, že při místním šetření konaném dne 22.10.2010 na adrese, bylo zjištěno, že žalobce skladuje mj. 1 871 litrů benzínu Natural 95 a 5 543 litrů motorové nafty. Celní úřad odebral ze skladovaného benzínu vzorek, u něhož bylo zjištěno, že nevyhovuje vyhlášce 133/2010 Sb., o požadavcích na pohonné hmoty, o způsobu sledování a monitorování složení a jakosti pohonných hmot a o jejich evidenci, pro benzín Natural 95 a motorovou naftu. Podle celního úřadu se jednalo v případě benzínu Natural 95 o zboží, které patřilo do KN 2710 11 41 Společného celního sazebníku Evropského společenství. Žalobce však předložil doklady, které prokazovaly nakoupení minerálního oleje s odlišným sazebním zařazením (předložené doklady se nevztahovaly ke KN 2710 11 41, ale ke KN 2710 11 45). V případě motorové nafty se jednalo o sazební zařazení KN 2710 19 99 oproti deklarované KN 2710 19 41. Podle celního úřadu tedy žalobci vznikla povinnost přiznat daň a zaplatit ji.

Žalobce daňové přiznání nepodal a celní úřad platebním výměrem ze dne 1.7.2011 žalobci vyměřil na základě pomůcek spotřební daň z minerálních olejů. Z tohoto rozhodnutí plyne, že žalobce na výzvu k podání daňového přiznání reagoval podáním ze dne 18.5.2011, kde uvedl, že předloženými doklady (fakturami a dodacími listy) prokázal zdanění předmětných minerálních olejů. Zjištěná neodpovídající kvalita u dvou vzorků benzínu byla podle žalobce zřejmě způsobena „tím, že na ČR bylo přepravováno malé množství BA 95 Natural, které při stáčení bylo kontaminováno zbytkem nafty v měřicím zařízení a ve filtru cisterny. Dle sdělení vedoucí laboratoře ČEPRO a. s. Šlapánov již příměs 0,3 – 0,5 % nafty v benzínu může způsobit, že vorek neodpovídá ČSN. V případě nafty motorové byla situace jiná, zde zřejmě došlo k technologické nekázni při nakládce nafty, kdy cisternový automobil nebyl zcela

vyprázdněn a vyčištěn od olejů, které byly přes tuto cisternu stáčeny. Tato technologická závada byla zjištěna až v průběhu měsíce února 2011, kdy vlivem kontaminace nafty uvedenými oleji došlo k poškození několika automobilů u různých firem, kam byla tato nafta dodána. Je pravděpodobné, že se tak mohlo stát i v dřívějším období, kdykoli jsme stáčeli oleje prostřednictvím cisternového automobilu (zřejmě však v menším množství, což se neprojevalo poškozením motorů aut)“. Celní úřad žalobci nepřisvědčil s odůvodněním, že jím předložené doklady se vztahují k minerálním olejům odlišného sazebního zařazení.

V daném případě je tedy nesporné, že žalobce nepodal daňové přiznání ke spotřební dani z minerálních olejů za zdaňovací období říjen 2010, ačkoli k tomu byl celním úřadem vyzván, a celní úřad mu tak vyměřil daň podle pomůcek podle § 145 odst. 1 daňového řádu. Sporným je, zda tak učinil celní úřad v souladu se zákonem.

Podle § 145 odst. 1 daňového řádu nebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek.

Uvedené ustanovení umožňuje správci daně (tedy i celnímu úřadu) vyměřit daň podle pomůcek v případě, že daňový subjekt má daňovou povinnost, a ani na výzvu správce daně nepodal ve stanovené lhůtě daňové přiznání. Podstatným zákonným předpokladem pro užití tohoto způsobu stanovení daně je tak doložení, že daňovému subjektu (alespoň nějaká) daňová povinnost svědčí (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7.4.2005 ve věci sp. zn. 1 Afs 62/2004, publ. pod č. 610/2005 Sb., dostupný na www.nssoud.cz, event. Baxa, J. a kol. Daňový řád. Komentář. II.díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s. 2011, s. 860). Zákonnost vyměření daně podle pomůcek je tedy dána jednak existencí daňové povinnosti daňového subjektu a jednak tím, že daňový subjekt nepodal daňové přiznání ani na výzvu správce daně.

Žalobce přitom od začátku daňového řízení tvrdí, že podmínky pro vyměření daně podle pomůcek nebyly naplněny, neboť žalobci daňová povinnost nevznikla - to tvrdil jak v řízení před celním úřadem, tak před žalovaným.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí poukázal na § 114 odst. 4 daňového řádu (podle něhož v případě odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek zkoumá odvolací orgán toliko dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně a přiměřenost použitých pomůcek) a shledal, že podmínky pro vyměření daně podle pomůcek naplněny byly, neboť žalobce nepodal daňové přiznání ani přes výzvu správce daně. K žalobcovu tvrzení, že mu daňová povinnost nevznikla, se pak vyjádřil toliko nad rámec nosných důvodů svého rozhodnutí, a to tak, že žalobcovy námitky vysvětlující rozdílnost sazebního zařazení minerálních olejů u předložených dokladů a odebraných vzorků nemohou být důvodné. I kdyby totiž žalobce nedbalostí smíchal minerální olej uvedený v předložených dokladech s jinými

minerálními oleji, jednalo by se o „výrobu“, se kterou zákon o spotřebních daních spojuje vznik daňové povinnosti.

Zdejší soud s uvedeným tvrzením žalovaného nemůže souhlasit. Jak je již uvedeno výše, pro stanovení daně podle pomůcek v souladu s § 145 odst. 1 daňového řádu je třeba naplnění dvou podmínek – jednak je to nepodání daňového přiznání ani přes výzvu správce daně a jednak je to existence daňové povinnosti daňového subjektu. Pokud tedy odvolací orgán podle § 114 odst. 4 daňového řádu zkoumá dodržení zákonných podmínek stanovení daně podle pomůcek, je třeba vedle splnění podmínky spočívající v nepodání daňového přiznání (která v daném případě spornou nebyla) posuzovat i splnění podmínky druhé, a to existenci daňové povinnosti. Žalovaný tedy pochybil, pokud se touto otázkou nezabýval v nosných důvodech svého rozhodnutí, ale vypořádal ji toliko jako *obiter dictum*. Soud je však názoru, že pokud by toto vypořádání bylo souladné se zákonem, nejednalo by se o důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí. Tak tomu ovšem v daném případě nebylo.

Podle § 8 odst. 2 zákona o spotřebních daních vzniká daňová povinnost výrobou vybraných výrobků na daňovém území Evropského společenství nebo dovozem vybraných výrobků na daňové území Evropského společenství.

V souladu s § 3 písm. u) zákona o spotřebních daních se výrobou rozumí proces, při kterém 1. vybraný výrobek vznikne, 2. z vybraného výrobku, který je předmětem daně, vznikne vybraný výrobek, který je jiným předmětem daně, s výjimkou činností podle § 45 odst. 12 tohoto zákona, 3. 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 tohoto zákona.

Podle § 45 odst. 12 zákona o spotřebních daních 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 tohoto zákona) 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.

Pojem výroba je v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu vykládán poměrně široce. Soud k tomu odkazuje například na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007 ve věci sp. zn. 5 Afs 96/2006, publ. pod č. 1268/2007 Sb. NSS, podle něhož se výrobou rozumí nejen 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 je tak třeba rozumět i proces, v jehož důsledku dojde ke změně sazebního označení vybraných výrobků. V zásadě je tedy třeba výrobou rozumět i smíchání

minerálních olejů, vznikne-li minerální olej jiného sazebního zařazení (samozřejmě vyjma situací zakotvených v § 45 odst. 12 zákona o spotřebních daních).

V daném případě žalobce od počátku daňového řízení tvrdil, že odlišnost sazebního zařazení u odebraných vzorků byla způsobena smícháním minerálních olejů se zbytky jiných minerálních olejů při přečerpávání v cisterně na čerpací stanici. Vzhledem k tomu neodpovídá sazební zařazení odebraných vzorků minerálních olejů sazebnímu zařazení minerálních olejů, ke kterým předložil žalobce doklady. Žalobce tedy vysvětloval rozdílnost sazebního zařazení a dovolával se rovněž vyjádření vedoucího laboratoře ČEPRO a.s. Šlapanov.

Podle žalovaného právě uvedené žalobcovo tvrzení nemůže nijak vyvrátit závěr o tom, že žalobce měl daňovou povinnost, neboť smíchání minerálních olejů je výrobou.

Soud však s tímto závěrem nemůže bez dalšího souhlasit. V obecné rovině má žalovaný jistě pravdu, nicméně je namístě posoudit též to, zda daná situace nespadá pod výjimku zakotvenou v § 45 odst. 12 písm. b) zákona o spotřebních daních. Soud má přitom za to, že pokud by se žalobcovo tvrzení ukázalo být pravdivým (tj. žalobce by prokázal, že odlišné sazební zařazení bylo způsobeno smícháním řádně zdaněných minerálních olejů ve skladovacích nádržích čerpací stanice), nelze vyloučit, že by daná situace spadala právě pod § 45 odst. 12 písm. b) zákona o spotřebních daních (samozřejmě při splnění ostatních podmínek tohoto ustanovení). Předmětný proces by tak nebyl výrobou minerálních olejů ve smyslu zákona o spotřebních daních a žalobci by daňová povinnost z tohoto titulu nevznikla.

Podle názoru soudu tedy měl celní úřad, případně žalovaný v rámci zkoumání zákonnosti podmínek pro vyměření daně podle pomůcek, posuzovat též to, zda žalobci vznikla daňová povinnost či nikoli. Pokud žalobce tvrdil, že tomu tak nebylo, měl jej celní úřad vyzvat k prokázání tvrzení, že odlišné sazební zařazení odebraných vzorků a předložených dokladů bylo způsobeno smícháním řádně zdaněných minerálních olejů ve skladovacích nádržích čerpací stanice. Současně měl žalobce poučit o následcích, pokud tak neučiní. Toliko takový postup je v souladu se základními zásadami daňového řízení (§ 6 odst. 3 daňového řádu). Teprve v případě, že by žalobce svoje tvrzení neprokázal, případně pokud by se ukázalo, že nejsou splněny podmínky stanovené v § 45 odst. 12 písm. b) zákona o spotřebních daních, lze dospět k závěru, že žalobci svědčí daňová povinnost a v daném případě tak byly naplněny podmínky § 145 odst. 1 daňového řádu pro vyměření daně podle pomůcek. Tak tomu ovšem v daném případě nebylo.

V. Závěr

Ze shora uvedených důvodů tedy soud shledal žalobu důvodnou, a proto napadené rozhodnutí jako nezákonné zrušil podle § 78 odst. 1 s.ř.s. a podle § 78

odst. 4 s.ř.s. vyslovil, že věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 78 odst. 5 s.ř.s.); je tedy třeba vyzvat žalobce k prokázání jeho tvrzení, že odlišné sazební zařazení odebraných vzorků minerálních olejů a minerálních olejů, k nimž se vztahují předložené doklady, bylo způsobeno smícháním řádně zdaněných minerálních olejů, a následně posoudit, zda žalobci svědčí daňová povinnost (zejména, zda na danou situaci dopadá § 45 odst. 12 písm. b/ zákona o spotřebních daních).

VI. Náklady řízení

Výrok o nákladech řízení o žalobě se opírá o § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalovaný úspěšný nebyl, právo na náhradu nákladů řízení nemá. Žalobce byl ve věci úspěšný, a proto mu přísluší náhrada nákladů řízení proti neúspěšnému žalovanému. Z obsahu soudního spisu vyplývá, že žalobci vznikly náklady ve výši 3000 Kč za zaplacený soudní poplatek. Dále náklady právního zastoupení spočívající v odměně advokáta za tři úkony právní služby po 2 100 Kč společně se třemi režijními paušály po 300 Kč – převzetí a příprava zastoupení, žaloba a replika, tedy 7200 Kč. To vše podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a) a d), § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytnutí právních služeb (advokátní tarif).

Vzhledem k tomu, že zástupce je plátcem DPH, byla zmíněná částka navýšena o částku odpovídající DPH podle § 57 odst. 2 s.ř.s. Celkem se tedy jedná o částku 11 712 Kč, kterou je žalovaný povinen zaplatit k rukám zástupce žalobce ve stanovené lhůtě.

P o u ě n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 13.8.2013

JUDr. David Raus, Ph.D., v.r.
předseda senátu