



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců Mgr. Václava Trajera a JUDr. Petra Černého, Ph.D., v právní věci **žalobce: Ludmila Š t ě p k o v á**, se sídlem Studánka č.p. 261, Varnsdorf, správkyňe konkursní podstaty úpadce „SETADIESEL, a.s., se sídlem v Litvínově, Ke střelnici č.p. 167, IČ: 250 15 303“, zastoupený Ing. Petrem Rosenkranzem, daňovým poradcem se sídlem ul. 5. Května 213, Bílina, proti **žalovanému: C e l n í ř e d i t e l s t v í Ústí nad Labem**, se sídlem El. Krásnohorské 2378/24, Ústí nad Labem, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 26.5.2009, č.j. 4209-7/2009-200100-21, č.j. 4209-8/2009-200100-21, č.j. 4209-9/2009-200100-21, č.j. 4209-10/2009-200100-21, č.j. 4209-11/2009-200100-21, č.j. 4209-12/2009-200100-21, č.j. 4209-13/2009-200100-21, č.j. 4209-14/2009-200100-21, č.j. 4209-15/2009-200100-21, č.j. 4209-16/2009-200100-21, č.j. 4209-17/2009-200100-21, č.j. 4209-18/2009-200100-21, č.j. 4209-19/2009-200100-21, č.j. 4209-20/2009-200100-21, č.j. 4209-21/2009-200100-21, č.j. 4209-22/2009-200100-21, č.j. 4209-23/2009-200100-21, č.j. 4209-24/2009-200100-21, č.j. 4209-25/2009-200100-21 a č.j. 4209-26/2009-200100-21,

takto:

- I. Rozhodnutí Celního ředitelství Ústí nad Labem ze dne 26.5.2009, č.j. 4209-7/2009-200100-21, č.j. 4209-8/2009-200100-21, č.j. 4209-9/2009-200100-21, č.j. 4209-10/2009-200100-21, č.j. 4209-11/2009-200100-21, č.j. 4209-12/2009-200100-21, č.j. 4209-13/2009-200100-21, č.j. 4209-14/2009-200100-21, č.j. 4209-15/2009-200100-21, č.j. 4209-16/2009-200100-21, č.j. 4209-17/2009-200100-21, č.j. 4209-18/2009-200100-21, č.j. 4209-19/2009-200100-21, č.j. 4209-20/2009-200100-21, č.j. 4209-21/2009-200100-21, č.j. 4209-22/2009-200100-21, č.j. 4209-23/2009-200100-21, č.j. 4209-24/2009-200100-21, č.j. 4209-25/2009-200100-21 a č.j. 4209-26/2009-200100-21, se zrušují pro vady řízení a věci se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v částce 7 200,- Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se v žalobě podané dne 27.7.2009 v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26.5.2009, č.j. 4209-7/2009-200100-21, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. 6861/07-R Celního úřadu Most ze dne 18.9.2007 č.j. 6861/07-206500-024, kterým byla úpadci dodatečně vyměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období leden 2005 ve výši 11 624 784,- Kč.

Dále se žalobce žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26.5.2009, č.j. 4209-8/2009-200100-21, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. 6862/07-R Celního úřadu Most ze dne 18.9.2007, č.j. 6862/07-206500-024, kterým byla úpadci dodatečně vyměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období únor 2005 ve výši 18 441 231,- Kč.

Dále se žalobce žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26.5.2009, č.j. 4209-9/2009-200100-21, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. 6863/07-R Celního úřadu Most ze dne 18.9.2007, č.j. 6863/07-206500-024, kterým byla úpadci dodatečně vyměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období březen 2005 ve výši 14 770 676,- Kč.

Dále se žalobce žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26.5.2009, č.j. 4209-10/2009-200100-21, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. 6864/07-R Celního úřadu Most ze dne 18.9.2007, č.j. 6864/07-206500-024, kterým byla úpadci dodatečně vyměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období duben 2005 ve výši 16 799 381,- Kč.

Dále se žalobce žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26.5.2009, č.j. 4209-11/2009-200100-21, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. 6865/07-R Celního úřadu Most ze dne 18.9.2007, č.j. 6865/07-206500-024, kterým byla úpadci dodatečně vyměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období květen 2005 ve výši 13 420 759,- Kč.

Dále se žalobce žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26.5.2009, č.j. 4209-12/2009-200100-21, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. 6866/07-R Celního úřadu Most ze dne 18.9.2007, č.j. 6866/07-206500-024, kterým byla úpadci dodatečně vyměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období červen 2005 ve výši 24 539 387,- Kč.

Dále se žalobce žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26.5.2009, č.j. 4209-13/2009-200100-21, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. 6867/07-R Celního úřadu Most ze dne 18.9.2007 č.j. 6867/07-206500-024, kterým byla úpadci dodatečně vyměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období červenec 2005 ve výši 27 078 726,- Kč.

Dále se žalobce žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26.5.2009, č.j. 4209-14/2009-200100-21, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. 6868/07-R Celního úřadu Most ze dne 18.9.2007, č.j. 6868/07-206500-

024, kterým byla úpadci dodatečně vyměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období srpen 2005 ve výši 27 229 966,- Kč.

Dále se žalobce žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26.5.2009, č.j. 4209-15/2009-200100-21, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. 6870/07-R Celního úřadu Most ze dne 18.9.2007, č.j. 6870/07-206500-024, kterým byla úpadci dodatečně vyměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období září 2005 ve výši 29 641 050,- Kč.

Dále se žalobce žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26.5.2009, č.j. 4209-16/2009-200100-21, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. 6874/07-R Celního úřadu Most ze dne 18.9.2007, č.j. 6874/07-206500-024, kterým byla úpadci dodatečně vyměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období říjen 2005 ve výši 27 187 181,- Kč.

Dále se žalobce žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26.5.2009, č.j. 4209-17/2009-200100-21, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. 6875/07-R Celního úřadu Most ze dne 18.9.2007, č.j. 6875/07-206500-024, kterým byla úpadci dodatečně vyměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období listopad 2005 ve výši 19 518 119,- Kč.

Dále se žalobce žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26.5.2009, č.j. 4209-18/2009-200100-21, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. 6876/07-R Celního úřadu Most ze dne 18.9.2007, č.j. 6876/07-206500-024, kterým byla úpadci dodatečně vyměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období prosinec 2005 ve výši 16 306 956,- Kč.

Dále se žalobce žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26.5.2009, č.j. 4209-19/2009-200100-21, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. 6877/07-R Celního úřadu Most ze dne 18.9.2007, č.j. 6877/07-206500-024, kterým byla úpadci dodatečně vyměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období leden 2006 ve výši 24 626 648,- Kč.

Dále se žalobce žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26.5.2009, č.j. 4209-20/2009-200100-21, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. 6878/07-R Celního úřadu Most ze dne 18.9.2007, č.j. 6878/07-206500-024, kterým byla úpadci dodatečně vyměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období únor 2006 ve výši 7 155 642,- Kč.

Dále se žalobce žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26.5.2009, č.j. 4209-21/2009-200100-21, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. 6882/07-R Celního úřadu Most ze dne 18.9.2007, č.j. 6882/07-206500-024, kterým byla úpadci dodatečně vyměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období březen 2006 ve výši 12 282 877,- Kč.

Dále se žalobce žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26.5.2009, č.j. 4209-22/2009-200100-21, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. 6887/07-R Celního úřadu Most ze dne 18.9.2007, č.j. 6887/07-206500-024, kterým byla úpadci dodatečně vyměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období duben 2006 ve výši 9 217 879,- Kč.

Dále se žalobce žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26.5.2009, č.j. 4209-23/2009-200100-21, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. 6891/07-R Celního úřadu Most ze dne 18.9.2007 č.j. 6891/07-206500-024, kterým byla úpadci dodatečně vyměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období květen 2006 ve výši 9 113 305,- Kč.

Dále se žalobce žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26.5.2009, č.j. 4209-24/2009-200100-21, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. 6894/07-R Celního úřadu Most ze dne 18.9.2007, č.j. 6894/07-206500-024, kterým byla úpadci dodatečně vyměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období červen 2006 ve výši 9 850 401,- Kč.

Dále se žalobce žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26.5.2009, č.j. 4209-25/2009-200100-21, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. 6897/07-R Celního úřadu Most ze dne 18.9.2007, č.j. 6897/07-206500-024, kterým byla úpadci dodatečně vyměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období červenec 2006 ve výši 8 525 658,- Kč.

Dále se žalobce žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26.5.2009, č.j. 4209-26/2009-200100-21, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru č. 6902/07-R Celního úřadu Most ze dne 18.9.2007, č.j. 6902/07-206500-024, kterým byla úpadci dodatečně vyměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období srpen 2006 ve výši 11 640 306,- Kč.

Současně se žalobce domáhal zrušení výše uvedených prvostupňových rozhodnutí Celního úřadu Most.

Žalobce v podané žalobě namítá, že Celní úřad Most (dále jen „správce daně“) ve svých rozhodnutích a následně i žalovaný v napadených rozhodnutích dospěl k závěru, že vybraný výrobek plynový olejový rafinát nebyl použit pro výrobu výrobku kombinované nomenklatury 2707 50 90, aniž by byl daňový subjekt v průběhu daňové kontroly vyzván k prokázání skutečnosti, že vybraný výrobek byl skutečně použit na výrobu výrobku kombinované nomenklatury 2707 50 90. Správce daně sice zmocněného zástupce žalobce v průběhu ústního jednání dne 3.5.2007, o kterém byl vyhotoven protokol č.j. 32330-02/07-2065-31, ústně vyzval k předložení důkazních prostředků, které prokazují, že výrobek pod obchodním označením „změkčovač epoxidových pryskyřic“ vyráběný v kontrolovaném období dle jednotlivých měsíčních protokolů je skutečně směsí aromatických a nearomatických uhlovodíků, ve které převažují aromatické uhlovodíky, ovšem tato výzva se bezesporu vztahovala pouze k daňové kontrole spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období červenec až prosinec 2004 (kterou správce daně tentýž den u daňového subjektu zahájil). Tato výzva se však nemohla týkat daňové kontroly téže daně za zdaňovací období leden 2005 až srpen 2006, neboť tato byla zahájena až dne 30.5.2007. Po zahájení daňové kontroly týkající se zdaňovacích období leden 2005 až srpen 2006 již správce daně daňovému subjektu žádnou obdobnou ústní ani písemnou výzvu nesdělil. Žalobce trvá na tom, v daňovém řízení platí zásada zakotvená v ustanovení § 31 odst. 9 zák. č. 332/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), že je na daňovém subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl v průběhu daňového řízení vyzván. Má-li daňový subjekt prokazovat skutečnosti na základě výzvy správce daně, pak je třeba, aby správce daně takovou výzvu daňovému subjektu sdělil. Pokud však správce daně nikdy v průběhu daňové kontroly žalobce nevyzval k prokázání, zda byl vybraný výrobek použit pro výrobu výrobku kombinované nomenklatury 2707 50 90, nemohl ve zprávě o výsledku daňové kontroly uzavřít, že tento vybraný výrobek (plynový olejový rafinát) žalobce použil pro výrobek, který nesplňoval podmínky pro zařazení do položky kombinované nomenklatury 2707 50 90, tzn., že tento vybraný výrobek osvobozený od daně použil pro jiné účely, než na které se osvobození od daně vztahuje. Pokud tak správce

daně přesto učinil, nemůže se dle žalobce jednat o zajištění správce daně učiněné v souladu se zákonem.

Žalobce dále v žalobě uvedl, že v rámci daňového řízení navrhl k prokázání skutečnosti, že výrobek označený „Změkčovač epoxidových pryskyřic“ je skutečně směsí aromatických a nearomatických uhlovodíků, ve které převažují aromatické uhlovodíky, provedení důkazu chemickým rozбором referenčních vzorků dotčeného výrobku soudním znalcem, dále navrhl provedení svědecké výpovědi Ing. V. P., znalce Ing. R. M., CSc. a bývalých zaměstnanců pana M. H. a pana K. V.. Ani jeden z těchto navržených důkazních prostředků nebyl proveden.

Ing. V. P. jako osoba předzvědná správci daně uvedl poměrně přesný interval hmotového obsahu aromatických uhlovodíků v plynovém olejovém rafinátu vyráběném společností ČESKÁ RAFINÉRSKÁ a.s. (který je jednou ze vstupních surovin výrobku změkčovač epoxidových pryskyřic) a svou domněnku, že nelze předpokládat kolísání složení plynového olejového rafinátu vlivem zpracování výrazně odlišné ropné suroviny. Ing. P. ovšem jako předzvědná osoba nebyl dotazován, zda společnost ČESKÁ RAFINÉRSKÁ a.s. provádí u plynového olejového rafinátu rozborů za účelem zjištění obsahu aromatických uhlovodíků, jako metodou a dle jaké normy jsou případně odebírány vzorky pro provádění těchto rozborů či jaká metoda a dle jaké normy je používána pro provedení samotného rozboru, tedy zda sdělený interval hmotového obsahu aromatických uhlovodíků ve vyráběném plynovém olejovém rafinátu je podložen prováděnými rozborů, či zda se jedná pouze o odhad předzvědné osoby. Dále žalobce poukázal na skutečnost, že přezvědná osoba nebyla dotazována, zda společnost ČESKÁ RAFINÉRSKÁ a.s. provádí u ropné suroviny při výrobě svého výrobku plynový olejový rafinát vstupní kontrolu, spočívající ve zjišťování obsahu aromatických uhlovodíků ve vstupní surovině, jakou metodou a dle jaké normy jsou případně odebírány vzorky vstupní suroviny pro provádění těchto rozborů či jaká metoda je používána pro provedení samotného rozboru, tedy zda sdělená domněnka o nekolísání chemického složení vstupní suroviny je podložena nějakými listinnými či jinými doklady, či zda se jedná pouze o odhad přezvědné osoby. Tyto otázky mohly být navrženému svědkovi položeny v průběhu svědecké výpovědi a odpovědi na ně mohly mít podstatný vliv na důkazní hodnotu informací, získaných v průběhu ústního jednání dne 18.9.2007.

Dále žalobce namítá, že znalecký posudek znalce Ing. R. M., CSc., který správní orgány podpůrně použily při hodnocení důkazů, neobsahuje informace, zda znalec prověřoval způsob odběru jemu předložených vzorků žalobcem vyráběného produktu, zejména pak zda byly tyto odebrány způsobem, který ukládá ČSN EN 12919, kdo a kdy mu tyto vzorky předal, jak byly tyto vzorky baleny a jak byly označeny, či zda byl znalcem zjišťován obsah aromatických uhlovodíků dle ČSN EN 12916. Tyto otázky mohly být navrženému svědkovi položeny v průběhu svědecké výpovědi a odpovědi na ně mohly mít dle žalobce podstatný vliv na důkazní hodnotu znaleckého posudku č. 192/06 ze dne 18.6.2006, jehož vypracování nebylo znalci zadáno v souvislosti s daňovým řízením.

Žalobce rovněž namítá, že odmítnutím provedení rozboru referenčních vzorků správní orgány de facto předjímají výsledek chemického rozboru referenčních vzorků předmětného výrobku, když konstatují (aniž by rozbor byl proveden), že předkládané vzorky není možné ztotožnit s vyrobeným výrobkem, což je skutečnost, kterou měl dle žalobce vyvrátit nebo potvrdit právě navrhovaný důkazní prostředek. Měl-li správce daně pochybnosti o obsahu jednotlivých balení předložených referenčních vzorků, mohl právě chemický rozbor tyto jeho pochybnosti potvrdit či vyvrátit a právě výsledek chemického rozboru jednotlivých referenčních vzorků mohl mít podstatný vliv na kontrolní závěr správce daně. Dle žalobce je

pak zvláště nelogické odmítnutí provedení chemického rozboru referenčních vzorků výrobku změkčovač epoxidových pryskyřic s odůvodněním, že o jejich odběru nebyly vyhotoveny žádné protokoly nebo doklady osvědčující postup při odběru vzorků a tyto nebyly zajištěny proti manipulaci a svědeckých výpovědí bývalých zaměstnanců žalobce, u kterých lze důvodně předpokládat, že prováděli odběry referenčních vzorků a jejich svědeckými výpověďmi mohl být zjištěn způsob odběru referenčních vzorků, jejich označování, způsob jejich archivace a zda byly o odběru vzorků vyhotovovány nějaké záznamy.

Žalobce s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8.3.2005, č.j. 1 Afs 52/2004-75, trvá na tom, že pokud nebyly jím navržené důkazní prostředky provedeny, nelze konstatovat, že z jeho strany došlo k neunesení důkazního břemene. Poukazuje dále na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.3.2005, č.j. 4 Afs 2/2003-103, kde je uvedeno, že správní orgán nemůže provedení důkazu odmítnout s tím, že od něho nelze očekávat potvrzení pravdivosti tvrzené skutečnosti, neboť správní orgán nemůže předem hodnotit pravdivost a věrohodnost důkazů, aniž je vůbec provedl. Žalobce se rovněž domnívá, že správní orgány nepostupovaly při hodnocení provedených i navržených důkazních prostředků v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů ve smyslu § 2 odst. 3 daňového řádu, ale způsob jejich hodnocení důkazů je stižen libovůlí.

Dále žalobce uvedl, že daňová kontrola ke spotřební dani za předmětná zdaňovací období byla u něho zahájena, aniž by mu pověření pracovníci při zahájení kontroly nebo později před vydáním platebních výměrů sdělili, zda v okamžiku zahájení daňové kontroly existovaly důvody či podezření správce daně, že uvedený druh daně byl za kontrolované období krácen. Takový nedostatek důvodů k zahájení daňové kontroly a absence jeho sdělení způsobuje dle nálezu Ústavního soudu ze dne 18.11.2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, neústavnost takové daňové kontroly. V důsledku uvedené skutečnosti považuje žalobce i celé řízení následující po zahájení kontroly za neústavní. Trvá tedy na tom, že předmětnými dodatečnými platebními výměry na spotřební daň za období červenec až prosinec 2004 byla žalobci neústavním způsobem stanovena daňová povinnost zatěžující jeho majetek a došlo tak k porušení vlastnického práva žalobce, které požívá ústavní ochrany dle čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.

Žalovaný ve svém písemném vyjádření k podané žalobě navrhl její zamítnutí v plném rozsahu.

K námitce, že ze strany správce daně nedošlo u napadených rozhodnutí k výzvě, k prokázání skutečnosti, že vybraný výrobek byl skutečně použit na výrobu výrobku kombinované nomenklatury 2707 50 90, uvádí následující. Dne 30.5.2007 zaslal celní úřad žalobci výzvu, kterou požadoval předložit příslušné tam uvedené evidence i za zdaňovací období leden 2005 až srpen 2006, přičemž tímto úkonem rozšířil již zahájenou daňovou kontrolu o další zdaňovací období. Žalovaný trvá na tom, že správce daně nezměnil předmět kontroly, jímž bylo prověření, zda spotřební daň byla za příslušná zdaňovací období uhrazena ve správné výši. Ačkoli touto výzvou nebyl žalobce současně vyzván k prokázání skutečností, že změkčovač epoxidových pryskyřic vyráběný v rozšířeném kontrolovaném období dle jednotlivých měsíčních protokolů je skutečně směsí aromatických a nearomatických uhlovodíků, ve které převažují aromatické uhlovodíky, podle podpoložky celního sazebníku 2707 50 90, nepochybně, jak vyplývá ze spisového materiálu, veškeré již navržené důkazní prostředky byly vztaženy k rozšířenému kontrolovanému období. Důkazy, popřípadě hodnocení navržených důkazů, prováděné v průběhu daňové kontroly byly zahájeny

a prováděny až po dni 1.6.2007, tedy po rozšíření daňové kontroly o další zdaňovací období, a to včetně důkazního prostředku navrženého daňovým subjektem ve výše uvedeném protokolu č.j. 3230-02/07-206500-31 ze dne 3.5.2007 a včetně jeho výsledku. Veškeré podklady, získané před zahájením daňové kontroly, a na základě kterých byla daňová kontrola zahájena a poté i rozšířena o další zdaňovací období, byly taktéž použity pro celé kontrolované období, tedy včetně období, o které byla daňová kontrola rozšířena. K uvedenému žalovaný podotýká, že povinnost předložit důkazní prostředky prokazující tvrzení kontrolované osoby v průběhu kontroly má daňový subjekt ze zákona, aniž by k tomuto úkon měl být správcem daně vyzván či by o ně měl být správcem daně žádán. Takovým tvrzením je nepochybně i skutečnost, že daň byla dle daňového přiznání uhrazena ve správné výši. Podle všeho výše uvedeného je žalovaný toho názoru, že žalobci nebyla zkrácena jeho práva v rámci daňové kontroly.

Dále žalovaný uvedl, že žalobce navrhl v průběhu daňové kontroly celkem 5 různých důkazních prostředků. Tyto důkazní prostředky správce daně neprovedl. S důvody neprovedení chemického rozboru jednotlivých referenčních vzorků příslušným soudním znalcem seznámil žalobce správce daně ve zprávě o výsledku daňové kontroly. U ostatních navržených důkazních prostředků svědeckou výpovědí a výsledkem znalce pak seznámil správce daně žalobce v protokole č.j. 3230-23/07-206500-31 ze dne 18.9.2007. Po navržení prvního z uvedených důkazních prostředků bezprostředně po výzvě celního úřadu k prokázání, že výrobek pod obchodním označením změkčovač epoxidových pryskyřic vyráběný v kontrolovaném období dle jednotlivých misicích protokolů je skutečně směsí aromatických a nearomatických uhlovodíků, ve které převažují aromatické uhlovodíky, podle podpoložky celního sazebníku 2707 50 90, celní úřad provedl místní šetření v místě, kde se měly nacházet referenční vzorky příslušných výrobků. Při tomto místním šetření bylo zjištěno, že o odběru vzorků nebyly sepsány žádné protokoly nebo doklady osvědčující postup při odběru vzorků a tyto nebyly zajištěny proti manipulaci. Vzorky nebyly odebírány za přítomnosti správce daně. Jednotlivé vzorky nebylo možné ztotožnit s vyrobeným výrobkem pro jejich rozdílné hustoty v porovnání s evidencí výroby, chyběly údaje o datu a šarži výroby a některé šarže odpovídaly dle evidence výroby jinému výrobku, než byl uveden na štítku vzorku. Z takto uskladněných a archivovaných vzorků nemohl celní úřad provést navržený důkaz rozbořem provedeným znalcem, neboť příslušný výsledek, ať již by byl jakýkoliv, by nemohl prokázat, že konkrétní výrobek změkčovač epoxidových pryskyřic obsahuje více aromatických uhlovodíků než nearomatických uhlovodíků a zařazuje se tak skutečně do podpoložky celního sazebníku 2707 50 90. Žalovaný je přesvědčen, že odmítnutím a neprovedením takového důkazu neporušil obecně platné předpisy a žalobce nebyl zkrácen na svých právech. Žalovaný trvá na tom, že z ustanovení § 31 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že správce daně nemusí všechny navržené důkazy bezpodmínečně provést, má však za povinnost provést takové důkazy, které jsou potřebné k objasnění dané věci. S neprovedením navržených důkazů se ovšem musí ve zprávě o kontrole vypořádat. Správce daně se bezpochyby s neprovedením navrženého důkazu dostatečně vypořádal, důvod jeho neprovedení řádně daňovému subjektu vysvětlil a ze spisu nevyplývá, že by daňový subjekt vznesl proti neprovedení takového důkazu námitku.

K dalším důkazním prostředkům navrženým žalobcem žalovaný uvádí, že tyto byly vzneseny po získání všech důkazů a podpůrných dokladů, které plně správci daně úřadu dostačovaly pro uzavření daňové kontroly. Podle § 31 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tomto vázán jen návrhy daňových subjektů. Zákonem není stanoveno

povinné provádění všech navržených důkazů, naopak je věcí správní úvahy, v souladu se zásadami daňového řízení, zda správce daně navržené důkazy provede. Správce daně má za povinnost provést takové důkazy, které jsou potřebné k objasnění dané věci. Pokud z výsledků již provedeného řízení není jasný výsledek, provede i další navržené důkazy. Proto musí k navrženému důkazu daňový subjekt uvést, jaké nové skutečnosti může jeho provedení přinést. Provedení takových důkazů, které nevedou k jinému výsledku řízení, je potom zcela v rozporu se zásadou hospodárnosti ve smyslu ustanovení § 2 odst. 2 daňového řádu. K tomu, aby navržené důkazy mohl celní úřad takto zhodnotit, musí tak učinit před jejich provedením. Jak již bylo uvedeno, správce daně měl dostatečné množství důkazů k uzavření daňové kontroly se stejným výsledkem, jak později, po zhodnocení navržených důkazů, uzavřel. Správce daně se s neprovedením důkazního prostředku zcela vypořádal, důvody neprovedení důkazů daňovému subjektu vysvětlil, přičemž daňový subjekt proti tomuto postupu celního úřadu ničeho nenamítal, důvody, proč mají být důkazy provedeny, nesdělil. Po zhodnocení navržených důkazů celní úřad nemohl již uzavřít jinak, než jak uzavřel, že provedení navržených důkazů by nemohlo vést k jiným výsledkům řízení. K jednotlivým navrženým důkazním prostředkům a jejich neprovedení odkazuje žalovaný na odůvodnění napadených rozhodnutí. Žalobce navrhoval provedení důkazních prostředků výsledkem svědků a znalce, jak je zaznamenáno v protokole o ústním jednání č.j. 3230-23/07-206500-31 ze dne 18.9.2007. K navrženým důkazům nesdělil žalobce správci daně, jaké nové výsledky by mohlo jejich provedení přinést. Pokud nyní daňový subjekt uvádí důvody, pro které měl být navrhovaný důkaz proveden a čeho jím mělo být dosaženo, měl tento důvod sdělit správci daně v průběhu daňové kontroly nebo ještě v průběhu odvolacího řízení, kdy mohlo být v souladu se zákonem o správě daní daňové řízení doplněno. Uvádění důvodů pro provedení konkrétního důkazu až v žalobě, je dle názoru žalovaného opožděné a ze strany daňového subjektu účelové.

K nesouhlasu žalobce se závěrem, že z jeho strany došlo k neunesení důkazního břemene, žalovaný uvádí, že on i celní úřad se s neprovedením konkrétních navržených důkazních prostředků řádně vypořádali. K tomu, aby celní úřad mohl zhodnotit, zda je důvodné navržený důkaz provést, musí tak učinit před jeho provedením. Správce daně takto zhodnotil navržené důkazy, tyto poté neprovedl a s důvody neprovedení daňový subjekt seznámil. Další důkazy daňový subjekt navrhl. Ze všech důkazů získaných v průběhu daňové kontroly vyplynul závěr uvedený v bodu třetím zprávy o daňové kontrole, tedy, že vybraný výrobek - plynový olejový rafinát osvobozený od daně byl použit pro výrobek, který nesplňoval podmínky pro zařazení do podpoložky celního sazebníku 2707 50 90, tzn., byl použit pro jiné účely, než na které se osvobození od daně vztahuje.

K odkazu na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 8.3.2005, č.j. 1 Afs 51/2004-75, žalovaný uvádí, že v citovaném rozhodnutí kontrolní orgán uzavřel věc bez provedení navrženého důkazního prostředku, ačkoliv se jednalo o jediný možný důkaz o prokázání tvrzené skutečnosti daňovým subjektem. Uvedený judikát se však od projednávaného případu liší především ve skutečnosti, že správce daně v předmětné věci již měl dostatečné množství důkazů, o něž mohl závěry daňové kontroly opřít. V případě navržených důkazních prostředků by po jejich zhodnocení nemohl daňový orgán dojít k jinému výsledku řízení. Navíc u navržených důkazních prostředků, jak již několikrát žalovaný zmínil, nebylo správci daně sděleno, čeho by provedením důkazů bylo dosaženo. K odkazu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.3.2005, č.j. 4 Afs 2/2003-113, poznamenává žalovaný, že před větou vytrženou žalobcem z kontextu je v citovaném rozhodnutí uvedeno, že důkaz, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení označil, není

třeba provést, jestliže jeho prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány.

Žalovaný rovněž odmítá libovůli při volném hodnocení důkazů, neboť měl dostatečné množství důkazů, ze kterých učinil své závěry. Hodnocení důkazů bylo zcela podrobně popsáno ve zprávě o daňové kontrole, s níž byl žalobce řádně seznámen.

K odkazu na nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 žalovaný konstatuje, že daňová kontrola byla zahájena ještě před vydáním tohoto nálezu. Žalovaný nesouhlasí s tím, aby správci daně, který prováděl kontrolu v době před zveřejněním nálezu Ústavního soudu, mohla být na újmu skutečnost, že určitý úkon provedený správcem daně, jenž požadavky původního právního výkladu splňoval, už v některých ohledech požadavkům nového výkladu plně nevyhovuje. Ústavní soud již v minulosti několikrát konstatoval (např. nálezy ze dne 21.2.2007, sp. zn. II. ÚS 490/04, či nálezy ze dne 20.9.2006, sp. zn. II. ÚS 566/05), že mezi základní principy právního státu neoddelitelně patří zásada právní jistoty. V obecné rovině platí, že již jednou učiněný výklad by měl být východiskem pro rozhodování následujících případů stejného druhu, nedojde-li ovšem k následnému shledání dostatečně relevantních důvodů, podložených racionálními a přesvědčivými argumenty, svědčících pro změnu judikatury. To vše z důvodu respektování principů právní jistoty, předvídatelnosti práva a ochrany oprávněné důvěry v právo. Nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 žalovaný nepovažuje vzhledem k odlišným stanoviskům soudců Ústavního soudu zveřejněným s tímto nálezem za dostatečně relevantní důvod podložený racionálními a přesvědčivými argumenty. Situaci, kdy soudci Ústavního soudu nedospěli ke shodě, nelze dle žalovaného považovat za situaci svědčící pro změnu judikatury. Pro úplnost však žalovaný poznamenává, že ve zprávě o daňové kontrole byl pod bodem 2.1 podrobně žalobce seznámen se skutečnostmi, které měl celní úřad k dispozici v době zahájení kontroly. Uvedené skutečnosti byly rozhodné pro zahájení daňové kontroly.

Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikou, ve které uvedl, že správce daně dne 30.5.2007 zaslal daňovému subjektu výzvu, kterou požadoval předložit příslušné tam uvedené evidence i za zdaňovací období leden 2005 až srpen 2006, přičemž tímto úkonem rozšířil již zahájenou daňovou kontrolu o další zdaňovací období. Podle poučení uvedeného ve vlastním textu výzvy, však byla daňová kontrola za zdaňovací období leden 2005 až srpen 2006 zahájena až následně, a to dnem doručení této výzvy (doručeno dne 1.6.2007). K datu 30.5.2007 tedy dle žalobce daňová kontrola ani podle uvedené výzvy zahájena nebyla a správce daně proto nemohl povinnosti podle ustanovení § 16 odst. 2 daňového řádu žalobci ukládat, když toto právo má až v průběhu daňové kontroly. Ustanovení § 16 daňového řádu totiž neupravuje povinnosti daňových subjektů a práva správce daně před zahájením daňové kontroly, ale až v jejím průběhu. Výše uvedená výzva tedy byla dle jeho názoru vydána nejen v rozporu s ustanovením § 16 daňového řádu, ale i v rozporu se zásadou zákonnosti (§ 2 odst. 1 daňového řádu) a v rozporu s ústavní zásadou obecně povolovací, podle které lze státní moc vykonávat pouze v případech stanovených zákonem.

Dále uvedl, že nesouhlasí s názorem žalovaného, že žalobce v průběhu správního řízení nesdělil důvody, pro které měly být provedeny předmětné navržené důkazní prostředky. Žalobce sdělil odůvodnění všech navržených důkazních prostředků správci daně v průběhu ústního jednání dne 13.9.2009, o kterém byl vyhotoven protokol č.j. 3230-22/07-206500-31.

K navrženému výsledku Ing. V. P. dále žalobce nad rámec údajů obsažených v žalobě ještě poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.7.2007, č.j. 2 Afs

194/2006-52. Obecně pak k neprovedení svědeckých výpovědí jako takových poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2.8.2006, č.j. 2 Afs 204/2004-70.

K vyjádření žalovaného k odkazu na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18.12.2008, žalobce uvedl, že dle jeho názoru je pro posouzení zákonnosti postupu správního orgánu nerozhodné, zda k tomuto postupu dojde před nebo po zveřejnění nálezu Ústavního soudu, který posuzuje procesně shodnou situaci, ve kterém formuluje, jak má správní orgán v daném případě postupovat, aby jeho postup byl v souladu s Ústavou a Listinou základních práv a svobod. V konkrétním případě Ústavní soud formuloval a vyložil, že absence sdělení důvodů k zahájení daňové kontroly při jejím zahájení daňovému subjektu způsobuje následnou neústavnost takové daňové kontroly. Došlo tak k výkladu příslušných ustanovení daňového řádu. Skutečnost, že se před 18.12.2008 Ústavní soud k dané věci nevyjádřil, pak neznamená, že by před uvedeným datem bylo možno příslušná ustanovení zmíněného zákona vykládat a aplikovat jinak. Absenci sdělení důvodů k zahájení daňové kontroly při jejím zahájení daňovému subjektu pak dle názoru žalobce nelze zhojit jejich dodatečným sdělením ve zprávě o daňové kontrole.

Právní zástupce žalobce při jednání soudu přednesl žalobu shodně jako v jejím písemném vyhotovení a replice.

Pověřená pracovnice žalovaného při stejném jednání soudu odkázala v plném rozsahu na písemné vyjádření k podané žalobě.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s.ř.s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobkyně je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu včetně daňové prekluze, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s.ř.s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Primárně se soud zabýval otázkou zákonnosti zahájení předmětné daňové kontroly ve vztahu ke zdůvodnění samotného zahájení této daňové kontroly. V tomto směru se soud neztotožnil s názorem žalobce, že všechny dodatečné platební výměry ze dne 18.9.2007 i následná napadená rozhodnutí žalovaného jsou nezákonná mj. proto, že správce daně při zahájení daňové kontroly neuvedl důvody, které jej vedly k jejímu zahájení, že absence tohoto sdělení žalobci způsobuje neústavnost předmětné daňové kontroly, která pak nemohla být podkladem pro dotyčná rozhodnutí.

Je sice pravdou, že při zahájení daňové kontroly spotřební daně za předmětná zdaňovací období dne 30.5.2007 správce daně žalobci nesdělil, zda v okamžiku zahájení daňové kontroly existovaly důvody či podezření správce daně, že uvedený druh daně byl za kontrolované období krácen. Skutečnosti rozhodné pro zahájení daňové kontroly uvedl správce daně až ve zprávě o výsledku daňové kontroly. Dále je pravdou, že Ústavní soud vydal dne 18. 11. 2008 pod sp. zn. I. ÚS 1835/07 nález, v němž konstatoval, že nedostatek

důvodů k zahájení daňové kontroly a absence jejich sdělení daňovému subjektu způsobuje neústavnost takovéto daňové kontroly se všemi s tím spojenými důsledky. Na druhou stranu je však skutečností že tento náhled Ústavního soudu na danou problematiku neakceptoval Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací činnosti, která měla i přímý vliv na samotnou rozhodovací praxi zdejšího krajského soudu. Zdejší krajský soud totiž v dané problematice v rámci svého rozhodování ponejprv vycházel z nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008 pod sp. zn. I. ÚS 1835/07 (k tomu srov. např. rozsudek ze dne 25. 2. 2010, č. j. 15 Ca 291/2008 – 31), ovšem Nejvyšší správní soud se s tímto postupem krajského soudu neztotožnil (k tomu srov. např. rozsudek ze dne 16. 12. 2010, č. j. 7 Afs 57/2010 – 72), když oproti nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, judikoval, že nelze vyloučit provádění tzv. namátkových daňových kontrol, které samy o sobě nejsou protizákonné. Dále nelze nezmínit, že v mezidobí i Ústavní soud výrazně korigoval svůj dosavadní náhled posuzování zákonnosti daňových kontrol prováděných správci daně u jednotlivých daňových subjektů, jak vyplývá z jeho stanoviska ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11, ve kterém dovodil, že za svévolný postup správce daně nelze bez dalšího považovat, s ohledem na účel daňové kontroly, ani postup, při němž při zahájení či průběhu daňové kontroly neexistuje důvodné podezření řádného neplnění povinností daňového subjektu. Tím spíše nelze dle zdejšího soudu za nezákonný postup považovat daňovou kontrolu, která byla zahájena na základě relevantních poznatků správce daně, se kterými byl daňový subjekt následně v rámci daňového řízení seznámen. Z tohoto důvodu soud vyhodnotil dotyčnou námitku jako zcela nedůvodnou.

K námitce, že v případě napadených rozhodnutí nebyl žalobce řádně vyzván správcem daně k doložení skutečnosti, že vybraný výrobek byl skutečně použit na výrobu výrobku kombinované nomenklatury 2707 50 90, uvádí soud následující. Je skutečností, že výslovná výzva k doložení skutečnosti, že vybraný výrobek plynový olejový rafinát byl použit pro výrobu výrobku kombinované nomenklatury 2707 50 90 označeného jako změkčovač epoxidových pryskyřic ze strany správce daně ve vztahu ke zdaňovacím obdobím leden 2005 až srpen 2006 učiněna v daňovém řízení nebyla. Ovšem to samo o sobě neznamená, že by následné úkony v rámci daňové kontroly byly automaticky nezákonné, či že by na bedra daňového subjektu nikdy nepřešla tíže důkazního břemene. Výzvou ze dne 30.5.2007, č.j. 3230-03/07-2065-31, byla rozšířena daňová kontrola spotřební daně z minerálních olejů zahájená dne 3.5.2007 o zdaňovací období leden 2005 až srpen 2006. Současně bylo touto výzvou uloženo daňovému subjektu předložení evidencí vybraných výrobků vztahujících se k tomuto období a skladových karet plynového olejového rafinátu, frakce C9 redestilované (RC9), solventní nafty I, II a skladové karty k výrobku s obchodním názvem „Změkčovač epoxidových pryskyřic“ za dané období. Touto výzvou tedy sice správce daně výslovně nevyzval daňový subjekt k doložení, že plynový olejový rafinát byl použit pro výrobu výrobku kombinované nomenklatury 2707 50 90 označeného jako změkčovač epoxidových pryskyřic, ale vyžádal si od něho zákonem vyžadovanou dokumentaci vztahující se k této problematice. Rovněž v této výzvě uvedl, že rozšiřuje původně zahájenou daňovou kontrolu na další období. Ačkoli po ryze formální stránce skutečně nelze vztahovat výzvu učiněnou dne 3.5.2007 na zdaňovací období, ke kterým byla kontrola zahájena až dne 30.5.2007, formulací „rozšíření kontroly“ použitou ve výzvě ze dne 30.5.2007 dal správce daně poměrně srozumitelně najevo, že kontrola i těchto období se bude týkat stejného předmětu. Soud konstatuje, že veškeré následně provedené dokazování v rámci daňové kontroly se jednoznačně vztahovalo i ke zdaňovacím obdobím leden 2005 až srpen 2006. Dle soudu

podstatnou skutečností pro posouzení uvedené námitky je, že v rámci seznámení daňového subjektu s obsahem zprávy o daňové kontrole mu byly ze strany správce daně sděleny pochyby o správnosti výše přiznané spotřební daně z minerálních olejů za předmětná zdaňovací období. Se zprávou o daňové kontrole byl daňový subjekt seznámen v rámci ústního jednání konaného dne 13.9.2007, o kterém byl vyhotoven protokol č.j. 3230-22/07-206500-31. Po prvotním seznámení se daňového subjektu s výsledkem daňové kontroly bylo daňovému subjektu umožněno vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně mu bylo umožněno i navrhnout jeho doplnění. Tohoto práva daňový subjekt využil a navrhl provedení dalšího dokazování. K samotnému projednání zprávy o daňové kontrole následně došlo až v rámci ústního jednání konaného dne 18.9.2007 poté, co se správce daně vypořádal s žalobcovými návrhy na dokazování.

Dle názoru soudu tedy daňový subjekt nejpozději při prvotním seznámení s výsledky daňové kontroly byl seznámen výslovně s konkrétními pochybnostmi správce daně ve vztahu ke spotřební dani z minerálních olejů za předmětná zdaňovací období. Nejpozději po prvotním seznámení s výsledky daňové kontroly přešla jednoznačně tíže důkazního břemene na daňový subjekt. Po prvotním seznámení s výsledky daňové kontroly byl daňový subjekt vyzván k předložení případných důkazních prostředků, které by mohly uvedené pochybnosti vyvrátit. Této možnosti daňový subjekt využil. Ke konečnému projednání zprávy o daňové kontrole došlo až dne 18.9.2007. Rovněž dle soudu již ze samotného výčtu dokladů vyžádaných výzvou ze dne 30.5.2007 bylo nepochybné, že předmětem zájmu správce daně v rámci rozšíření daňové kontroly na zdaňovací období leden 2005 až srpen 2006 je právě správnost daňového přiznání ve vztahu k otázce, zda plynový olejový rafinát byl skutečně použit pro výrobu výrobku kombinované nomenklatury 2707 50 90 označeného jako změkčovač epoxidových pryskyřic. Veškeré důkazní návrhy daňového subjektu rovněž k prokázání této skutečnosti směřovaly. Není tedy pravdou, že by žalobci zůstaly celou dobu daňové kontroly neznámy uvedené pochybnosti, neboť od počátku vedl své důkazní návrhy i směrem k prokázání toho, zda jemu dodaný výrobek osvobození od daně byl skutečně použit k výrobě výrobku podřaditelného pod podpoložku kombinované nomenklatury 2707 50 90, a to včetně zdaňovacích období leden 2005 až srpen 2006.

Vzhledem k výše uvedenému tedy vyhodnotil soud tuto námitku jako námitku účelovou a nedůvodnou.

Pro úplnost k poznámce žalobce obsažené v replice, že byly výzvou ze dne 30.5.2007 ukládány povinnosti daňovému subjektu dříve, než došlo k zahájení daňové kontroly spotřební daně z minerálních olejů za předmětná zdaňovací období, soud podotýká, že stejně jako zahájení kontroly je ve vztahu k žalobci účinné až doručením oznámení o zahájení kontroly, tak i výzva k předložení dokladů je vůči němu rovněž účinná až doručením této výzvy. Vzhledem ke skutečnosti, že sdělení o zahájení daňové kontroly i výzva k předložení dokladů byly obsaženy v jedné listině, došlo k uložení povinností daňovému subjektu ze strany správce daně současně se zahájením kontroly a nikoli před jejím zahájením, jak tvrdí žalobce.

Další námitky žalobce se vztahovaly k otázce unesení důkazního břemene v rámci předmětných daňových řízení.

Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, neboť ten je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 13 odst. 8 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto zákonného

ustanovení má tedy také povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, přičemž pokud zjistí některou okolnost zpochybňující údaje vedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 daňového řádu na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. V takovém případě musí daňový subjekt prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl a správce daně tak může vydat v jeho neprospěch rozhodnutí. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně přitom vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právním chráněných zájmů, jak vyplývá z ust. § 1 odst. 2 věty první a § 2 odst. 1 daňového řádu.

Ve vztahu k důkazům navrhovaným ze strany daňového subjektu v daňovém řízení obecně platí, že správní orgán nemusí z navrhovaných důkazů provést ty důkazy, jimiž mají být prokázány skutečnosti, které jsou pro posouzení projednávané věci nerozhodné a právně nevýznamné. Na druhou stranu, rozhoduje-li správní orgán v neprospěch daňového subjektu, protože nebylo prokázáno jeho tvrzení (z důvodů neunesení důkazního břemene podle ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu), pak takový závěr předpokládá, že správní orgán řádně a úplně provedl navržené důkazy. Důkaz, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení označil, není třeba provést zásadně jen tehdy, jestliže jeho prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. Správní orgán rovněž nemůže provedení důkazů odmítnout s odůvodněním, že nelze od něho očekávat, že by potvrdil pravdivost tvrzené skutečnosti.

Ve vztahu k námitce neprovedení chemického rozboru referenčních vzorků výrobků vyráběných žalobcem soud uvádí následující.

Dne 11.6.2007 provedl správce daně místní šetření ve skladu společnosti SETADIESEL, a.s. za účelem zjištění odebrání, skladování a evidence referenčních vzorků předmětného výrobku, které daňový subjekt navrhl jako důkazní prostředek, o kterém byl vyhotoven protokol č.j. 3230-09/07-206500-31. Ve střeženém areálu v uzamčené místnosti byly uskladněny referenční vzorky výrobku změkčovač epoxidových pryskyřic. Vzorky byly v litrových PET lahvích označených etiketami, kde byl uveden název výrobku, teplota a hustota odebraného vzorku, datum a šarže. Vzorky byly zaprášené. Soubor vzorků byl náhodný, neúplný. Dle sdělení pana W. (zaměstnance daňového subjektu – technický a výrobní ředitel) jde o náhodný soubor různých referenčních vzorků přivezený z VT Chomutov. Část vzorků byla průběžně likvidována. Hlavním důvodem uložení referenčních vzorků z jednotlivých vyrobených šarží byla možnost konfrontace v případě reklamace. Dále se dle sdělení pana W. prováděl i průměrný průběžný týdenní vzorek od každého vyráběného produktu, který sloužil k atestování výrobku. Tyto vzorky se průběžně likvidovaly do jednoho měsíce. K dotazu správce daně pan W. dále uvedl, že písemně se vedla evidence vzorků v pracovním sešitě, který zabavila Policie ČR. Evidenční údaje referenčních vzorků pro případ reklamace se evidovaly na štítcích lahve se vzorkem. Žádná další evidence se k těmto vzorkům nevedla. V rámci místního šetření rovněž správce daně učinil soupis údajů na

etiketách uskladněných vzorků. Tento soupis byl i přílohou zprávy o výsledku daňové kontroly. V tomto seznamu jsou uvedeny údaje o celkem 56 vzorcích. U vzorků jsou uvedeny údaje o názvu výrobku, teplotě, hustotě, šarži a datu. U čtrnácti vzorků chybí údaj o názvu výrobku, sedm vzorků není označeno šarží a devět výrobků není označeno datem výroby, když u dalších dvou výrobků je uveden pouze měsíc a rok a u jednoho výrobku pouze datum bez uvedení roku. Již tedy samotné vstupní údaje k jednotlivým předloženým referenčním vzorkům jsou značně neúplné. Správce daně v průběhu správního řízení porovnal údaje z etiket jednotlivých referenčních vzorků s údaji evidence výroby daňového subjektu. Z tohoto porovnání vyplynulo, že v třinácti případech šarže výrobku uvedená na identifikační etiketě odpovídá dle evidence výroby zcela jinému výrobku (motorová nafta, ETO, BIONAFTA), v třicetijednom případě hustota vzorku uvedená na identifikační etiketě neodpovídá hustotě výrobku dle evidence výroby a ve dvanácti případech není možné vzorek pro chybějící údaje na etiketě vzorku vůbec ztotožnit s výrobkem v seznamu výroby. Soud dále zjistil, že ze vzorků pořízených v relevantním období pouze v osmnácti případech odpovídala šarže výrobku a datum uvedené na etiketě údajům uvedeným v evidenci výroby. Ale ani v těchto případech se neshodovala hustota výrobku uvedená na etiketě referenčního vzorku s hustotou uvedenou v evidenci výroby. Ani jeden ze vzorků tedy nebylo možno jednoznačně a plně ztotožnit s konkrétním výrobkem dle evidence výroby. Znamená to tedy, že ani pokud by chemický rozbor předložených referenčních vzorků prokázal, že se u vzorků jedná skutečně o výrobek podřaditelný pod podpoložku celního sazebníku 2707 50 90, nemělo by to žádnou vypovídací hodnotu ve vztahu k produkci daňového subjektu, neboť vzorky nelze jednoznačně ztotožnit s konkrétními výrobky.

S ohledem na výše uvedené dospěl soud k závěru, že v případě neprovedení daňovým subjektem navrhovaného důkazního prostředku spočívajícího v provedení chemického rozboru předložených referenčních vzorků nedošlo ze strany správce daně k porušení jeho zákonných povinností, neboť s ohledem na podstatné rozpory mezi údaji na etiketách referenčních vzorků a údaji v evidenci výroby, které neumožňovaly ztotožnění vzorků s jednotlivými konkrétními výrobky, nemohlo by výsledky chemických rozborů vzorků být prokázáno, že žalobcem vyráběný výrobek označovaný jako změkčovač epoxidových pryskyřic je skutečně výrobkem náležejícím do podpoložky celního sazebníku 2707 50 90. Tímto navrženým důkazním prostředkem tedy nemohly být prokázány rozhodné skutečnosti pro daný případ. Žalovaný se s touto skutečností v napadených rozhodnutích řádně zcela vyhovujícím způsobem vypořádal. Jeho odůvodnění této skutečnosti shledal soud jako zcela dostačující. Z uvedených důvodů tedy soud shledal tuto námitku žalobce jako zcela nedůvodnou.

K námitce žalobce vztahující se k neprovedení výslechu bývalých zaměstnanců M. H. a K. V. soud uvádí následující. Žalobce namítá, že provedením uvedených výslechů svědků by mohlo dojít k ověření způsobu výroby předmětného výrobku, způsobu odběru referenčních vzorků, jejich označování a způsob jejich archivace.

Ve vztahu k samotné výrobě změkčovače epoxidových pryskyřic žalovaný uvedl ve svém rozhodnutí, že má k dispozici dostatečné důkazní materiály, které jednoznačně a přesně popisují jednotlivé výroby změkčovače epoxidových pryskyřic. Za takové doklady označil faktury za nákup surovin na výrobu předmětného výrobku, faktury vydané za prodej výrobku a především jednotlivé mísící protokoly, které byly v kontrolovaném období zhotovovány daňovým subjektem a které zcela jednoznačně a přesně popisují samotnou výrobu předmětného výrobku. Soud z obsahu správního spisu zjistil, že skutečně veškeré uvedené

listiny měl žalovaný k dispozici. Z dokladů o mísení jednoznačně vyplývá číslo mísení, kdy k němu došlo, jaké byly vstupní suroviny i údaje o samotném výrobku z jednotlivých mísení. Autentičnost uvedených dokladů žalovaný nijak nezpochybnil, aby musela být dokazována. V tomto směru soud dospěl k závěru, že písemné doklady předložené daňovým subjektem vyčerpávajícím způsobem vykreslují veškeré rozhodné skutečnosti a plně se ztotožnil se závěrem žalovaného, že svědecké výpovědi bývalých zaměstnanců by v tomto ohledu nemohly přinést přesnější obrázek o skutkovém stavu a jejich výsledch v tomto směru by byl nadbytečný, neboť by nemohl přinést žádné další skutečnosti rozhodné pro daný případ.

K otázce výsledku uvedených svědků ve vztahu k odběru referenčních vzorků předložených daňovým subjektem soud uvádí, že posouzení této otázky je v úzké souvislosti s již výše probranou otázkou vypovídací hodnoty samotných vzorků. Vzhledem ke skutečnosti, že žádný z předložených referenčních vzorků není možné ztotožnit s konkrétním výrobkem daňového subjektu, je zcela irelevantní zjišťování způsobu odběru vzorků, jejich označování a způsobu jejich archivace. Ani v tomto směru tedy dle názoru soudu výpověď uvedených svědků nemohla přinést žádné další skutečnosti rozhodné pro daný případ.

Žalovaný se s touto skutečností v napadených rozhodnutích řádně zcela vyhovujícím způsobem vypořádal. Jeho odůvodnění shledal soud jako zcela dostačující. Z uvedených důvodů tedy soud shledal i tuto námitku žalobce jako nedůvodnou.

Zcela odlišná situace je však v případě návrhu na provedení výsledku Ing. Václava Pražáka, který byl v daném řízení slyšen jako osoba přezvědná. Soud konstatuje, že na předmětný případ zcela dopadá argumentace obsažená v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24.7.2007, č.j. 2 Afs 194/2006-52 (publikováno ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1886/2009), na který trefně žalobce poukázal ve své replice. V citovaném rozhodnutí je uvedeno, že:

*„Oprávnění daňového subjektu zakotvené v ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu je konkretizací jednoho z aspektů práva na spravedlivý proces (čl. 36 a násl. Listiny základních práv a svobod). Podle konstantní judikatury Ústavního soudu jsou orgány veřejné správy i v řízení podle daňového řádu povinny postupovat v souladu s těmito základními zásadami (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01). V textu § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu je výslovně stanoveno oprávnění daňového subjektu klást při ústním jednání a místním šetření otázky **svědkům a znalcům**.*

Podle názoru Nejvyššího správního soudu by však použití přísně gramatického výkladu při interpretaci tohoto ustanovení bylo přepjatým formalismem a porušením výše uvedeného práva na spravedlivý proces. Účelem tohoto ustanovení je zajistit řádné zjištění skutkového stavu (§ 31 odst. 2 daňového řádu), a to především kladením doplňujících otázek, které mohou zpřesnit výsledek slyšené osoby ve vztahu k jeho předmětu. Zvláště to platí za situace, kdy výsledek provádí dožádaný správce daně na základě otázek, které v písemné formě obdržel, jenž nemá o předmětném daňovém řízení žádné bližší informace. Za určitých okolností pak využití tohoto práva může dokonce zabránit znevěrohodnění výsledku těchto osob tím, že vyváží případný jednostranný pohled správce daně na šetřený problém. Pokud tímto pohledem posoudíme rozdíl mezi výsledkem svědka nebo znalce a osoby přezvědné, dojdeme k názoru, že toto právo daňového subjektu by mělo být zachováno i v případě osoby přezvědné, neboť její výpověď může mít pro zjištění učiněná správcem daně (a tím i pro daňový subjekt) stejné důsledky jako výsledek svědka nebo znalce. V předmětném případě č. j. 2 Afs 194/2006 – 59 pak osoby přezvědné vystupovaly v podstatě v postavení „quasi“-znalců, když odpovídaly na otázky obvyklých postupů v určitém oboru podnikání (ekonomické

poradenství). Výklad zákona, který by za této situace upřel daňovému subjektu právo klást takto vyslýchaným osobám otázky, když v případě výsledku znalce (v jehož případě se dá předpokládat jistá zaručená míra objektivita, kterou má zajistit státní regulace postavení znalců) je mu toto právo přiznáno, by porušoval výše uvedené právo daňového subjektu na spravedlivý proces.

Je také nutné zdůraznit, že zákonodárce při ukládání práv a povinností svědkům a osobám přezvědným (§ 8 daňového řádu) mezi těmito osobami nerozlišuje (pouze v odst. 5 osobu předzvědnou definuje). Osoba přezvědná je tak např. stejně jako svědek povinna vypovídat pravdivě a nic nezamlčet, může výpověď odepřít jen ze zákonem stanovených důvodů a musí být stejně jako svědek před výsledkem poučena o možnosti odepřít výpověď, o povinnosti vypovídat pravdivě a nic nezamlčet a o právních následcích nepravdivé nebo neúplné výpovědi. I z tohoto pohledu by bylo nelogické a nesystematické v případě práv daňového subjektu ke stejnému předmětu (tedy výsledku těchto osob) mezi těmito osobami tak zásadním způsobem rozlišovat. V neposlední řadě pro tento výklad svědčí i ust. § 2 odst. 2 daňového řádu, které ukládá správci daně v daňovém řízení postupovat v úzké součinnosti s daňovými subjekty.“

V daném případě shodně jako v případě, ve kterém bylo rozhodováno výše citovaným rozhodnutím Nejvyššího správního soudu, Ing. V. P. jako osoba přezvědná vystupoval v pozici „quasiznalce“, neboť byl správcem daně dotazován na obecné otázky týkající se odborných postupů při výrobě výrobků z ropných derivátů, případně sděloval informace ohledně ropy, která byla používána jako surovina dodavatelem surovin pro výrobu prováděnou daňovým subjektem.

Žalovaný sám ve svých rozhodnutích připouští, že výpověď uvedené osoby podpůrně použil při vzájemném hodnocení důkazů. Žalovaný dále uvedl, že Ing. P. se vyjadřoval pouze k fyzikálním či chemickým vlastnostem plynového olejového rafinátu a nesděloval své konkrétní poznatky vztahující se k daňovému subjektu. Daňový subjekt se v průběhu daňového řízení domáhal výsledku Ing. P. za jeho přítomnosti, aby mu mohl klást dotazy, ovšem správce daně ani žalovaný provedení takového důkazního prostředku nepřipustili.

Dle názoru soudu tedy s odkazem na výše uvedené v daném případě došlo ze strany správce daně a žalovaného k porušení práv daňového subjektu zakotvených v ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu. Postupem správce daně nebylo daňovému subjektu umožněno klást dotazy osobě přezvědné, ačkoli se této možnosti v rámci daňového řízení domáhal. Dle názoru soudu pro posouzení dané věci právě proto, že se v daném případě jednalo ze strany daňových orgánů o porušení oprávnění daňového subjektu dle ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu, neměla žádný význam skutečnost, že žalobce v průběhu daňového řízení neuvedl konkrétní otázky, které by chtěl Ing. P. položit. Rovněž nemá pro posouzení věci význam, že daňový subjekt nepodal námitku proti postupu správce daně, když výhrady k neprovedení předmětného výsledku řádně uplatnil v rámci opravného prostředku proti platebním výměrům. V uvedeném porušení ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu spatřuje soud ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. vadu řízení, která mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé. Proto soud shledal uvedenou námitku jako důvodnou.

K námitce žalobce vztahující se k neprovedení výsledku znalce Ing. R. M., CSc., soud konstatuje, že pokud je porušením ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu neprovedení výsledku osoby předzvědné, pak o to spíše je nutno považovat za porušení citovaného ustanovení ze strany daňových orgánů neprovedení výsledku znalce, když právo daňového subjektu klást znalcům otázky je v citovaném ustanovení výslovně uvedeno.

Žalovaný v napadených rozhodnutích uvádí, že předmětný znalecký posudek 192/06 ze dne 18.6.2006 byl vytvořen v souladu s ustanovením § 105 odst. 1 zák. č. 141/1961 Sb., trestní řád, v trestním řízení a výsledek by použit jako listinný důkaz získaný v souladu se zákonem. Dále žalovaný v napadených rozhodnutích poznamenal, že v rámci daňové kontroly získal důkazní prostředky, které přímo potvrzují závěry uvedené ve zprávě o výsledku kontroly, a odpovědi znalce použil správce daně pouze podpůrně při vzájemném hodnocení důkazů. Dále zdůraznil, že se znalcem v rámci předmětného daňového řízení nevedl žádné ústní jednání ani místní šetření, tak nemohlo dojít k porušení práv daňového subjektu uvedených v § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu.

Z obsahu správního spisu i samotných rozhodnutí dle soudu jednoznačně vyplývá, že správce daně i žalovaný při svém rozhodování přihlíželi k obsahu předmětného znaleckého posudku. Dle soudu je z hlediska práva daňového subjektu zakotveného v ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu zcela nepodstatná skutečnost, že předmětný znalecký posudek nebyl vyhotoven na zakázku správce daně v rámci daňového řízení, ale v rámci řízení trestního. Podstatné je, že tento znalecký posudek se přímo vztahoval k předmětu daného konkrétního daňového řízení a daňové orgány k jeho obsahu při rozhodování ve věci přihlížely. Rovněž argumentace žalovaného, že se znalcem v předmětném řízení nebylo vedeno žádné ústní jednání ani místní šetření a proto nemohlo dojít k porušení práv daňového subjektu, protože v ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu je uvedeno, že daňový subjekt má právo klást znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření, je zcela lichá. Zmínka o ústním jednání či místním šetření v předmětném ustanovení neznamená, že má daňový subjekt právo pokládat otázky znalci jen v případě, že je ústní jednání či místní šetření se znalcem konáno. Naopak tato zmínka znamená, že je nutno takové ústní jednání či místní šetření provést právě k tomu účelu, aby mohl daňový subjekt znalci své otázky položit. A právě provedení takového ústního jednání se daňový subjekt v rámci daňového řízení domáhal.

Dle názoru soudu tedy s odkazem na výše uvedené v daném případě došlo ze strany správce daně a žalovaného rovněž k porušení práv daňového subjektu zakotvených v ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu. Postupem správce daně nebylo daňovému subjektu umožněno klást dotazy znalci, ačkoli se této možnosti v rámci daňového řízení domáhal. Dle názoru soudu pro posouzení dané věci právě proto, že se v daném případě jednalo ze strany daňových orgánů o porušení oprávnění daňového subjektu dle ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu, neměla žádný význam skutečnost, že žalobce v průběhu daňového řízení neuvedl konkrétní otázky, které by chtěl znalci položit. Rovněž nemá pro posouzení věci význam, že daňový subjekt nepodal námitku proti postupu správce daně, když výhrady k neprovedení předmětného výsledku řádně uplatnil v rámci opravného prostředku proti platebním výměrům. V uvedeném porušení ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu spatřuje soud ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. vadu řízení, která mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé. Proto soud shledal uvedenou námitku jako zcela důvodnou.

S ohledem na výše uvedené skutečnosti soud napadená rozhodnutí žalovaného ze dne 26.5.2009 tak, jak byla citována v záhlaví rozsudku, zrušil pro vady řízení a vrátil mu věci k dalšímu řízení (§ 76 odst. 1 písm. c), § 78 odst. 1 věty první a § 78 odst. 4 s.ř.s.). V dalším řízení bude pak správní orgán podle § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán právním názorem, který byl vysloven v tomto zrušujícím rozsudku. O prvostupňových rozhodnutích nebylo

rozhodováno, neboť v daném případě se jedná o vady řízení, které mohou být odstraněny v rámci řízení před odvolacím orgánem.

Žalobce měl v projednávané věci plný úspěch, a proto soud podle § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. uložil žalovanému povinnost zaplatit mu do třiceti dnů od právní moci rozsudku náhradu nákladů řízení o žalobě ve výši 7 200,- Kč, která se skládá z částky 6 300,- Kč za tři úkony právní služby po 2 100,- Kč poskytnuté zástupcem Ing. Ing. Petrem Rosenkranzem (převzetí věci, podání žaloby a účast na jednání před soudem podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradních advokátů za poskytování právních služeb, ve znění zák. č. 276/2006 Sb.) a z částky 900,- Kč za s tím související dva režijní paušály po 300,- Kč.

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

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

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

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

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Ústí nad Labem dne 25. ledna 2012

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová