



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudkyň JUDr. Jarmily Ďáskové a JUDr. Radimy Gregorové, Ph.D., v právní věci žalobce **AMT Hrotovice, spol. s r.o.**, se sídlem Praha 2, Na Bojišti 1459/28, zastoupeného JUDr. Michaelem Bartončíkem, advokátem, se sídlem AK Brno, Koliště 55, proti žalovanému **Celnímu ředitelství Brno**, se sídlem Brno, Koliště 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 6. 12. 2010, č. j. 606-17/2010-010100-21,

t a k t o :

- I. Žaloba **se z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobce se žalobou doručenou zdejšímu soudu dne 7. 2. 2011 domáhá vydání rozsudku, kterým by bylo zrušeno rozhodnutí Celního ředitelství Brno (dále jen „žalovaný“) ze dne 6. 12. 2010, č. j. 606-17/2010-010100-21, a jemu předcházející rozhodnutí Celního úřadu Jihlava (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 7. 2006, č. j.

2444-03/06-2162-01, a žalovaný byl zavázán k povinnosti nahradit žalobci náklady řízení. Napadená rozhodnutí považuje za nezákonná a vydaná v rozporu s právními předpisy.

II. Relevantní skutečnosti plynoucí ze spisového materiálu

[2] Z konkrétních okolností přezkoumávané věci je pro přehlednost vhodné chronologicky zdůraznit následující skutečnosti.

[3] Z protokolu o místním šetření ze dne 20. 3. 2006, č. j. 1172/06-2162-02, vyplývá, že místního šetření se za žalobce zúčastnil Ing. M. B., jednatel žalobce, za správce daně L. K. a M. K., pracovníci správce daně. Průběh místního šetření je popsán takto: „Dne 20. 3. 2006 v 8:15 hodin se pracovníci správce daně dostavili do sídla daňového subjektu na adrese Milačka 603, 675 55 Hrotovice, prokázali se služebními průkazy Celní správy České republiky a vyzvali zástupce daňového subjektu ing. M. B., aby umožnil vstup do prostor provozovny a provedení místního šetření. V úvodu místního šetření pracovníci správce daně seznámili zástupce daňového subjektu s předmětem místního šetření. Poté bylo dohodnuto, že odběr kontrolního vzorku NM z výdejšího stojanu čerpací stanice (dále jen „ČS“) Valeč, kterou vlastní daňový subjekt provedou pracovníci správce daně bez přítomnosti ing. B. s obsluhou ČS - o tom informoval ing. B. telefonicky obsluhu ČS M. V. Pracovníci správce daně se mezi 9:00 až 9:15 hod. přesunuli do ČS Valeč, kde za přítomnosti zaměstnance daňového subjektu M. V. odebrali kontrolní vzorek NM z výdejšího stojanu č. 5 (Protokol o odběru vzorku č. 2162-06-03-005). Vzorek byl odebrán do třech plastových lahví, které byly na místě uzavřeny a zabezpečeny plombami správce daně. K množství NM odebranému jako vzorek předala M. V. prodejní doklad č. 00107.“

[4] Z údajů protokolu o odběru vzorku ze dne 20. 3. 2006, č. 2162-06-03-005, je zřejmé, že k odběru vzorku došlo v 9:40 hodin z výdejšího stojanu č. 5 ČS PHM Valeč, z celkové velikosti dávky 6.764 l umístěné v nádrži čerpací stanice; byly odebrány vzorky 3 x 1 litr s identifikací postupu vzorkování MP 04 - 02, odběru byla přítomna obsluha ČS paní M. V. Protokol je za žalobce podepsán ing. Miroslavem Baštou, jednatelem s otiskem razítka a za správce daně L. K., referentem daňového dozoru žalovaného s otiskem razítka.

[5] Z výsledku stanoviska k sazebnímu zařazení zboží ze dne 29. 5. 2006, zn. 5269/06-0101-22, vyplývá sazební zařazení odebraného vzorku do podpoložky kombinované nomenklatury 27101949 jako: *Minerální oleje... - Minerální oleje..... Ostatní - Těžké oleje - Plynové oleje - Pro jiné účely - O obsahu síry převyšujícím 0,2 % hm.*

[6] Dne 7. 7. 2006 vydal správce daně platební výměr č. j. 2444-03/06-2162-01, jímž podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. f), § 9 odst. 3 písm. e), § 45 odst. 1 písm. b) a § 48 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních ve znění platném a účinném pro příslušné zdaňovací období březen 2006 (dále jen „zákon o spotřebních daních“) vyměřil žalobci spotřební daň z minerálních olejů ve výši 67.262,- Kč. Daň byla stanovena na základě výsledku místního šetření, kterým bylo zjištěno, že žalobce skladoval dne 20. 3. 2006 na čerpací stanici Valeč, kterou vlastní, minerální oleje

v množství 6.764 l. K prokázání zdanění skladového výrobku byly žalobcem předloženy faktury na zboží označené jako motorová nafta s kódem nomenklatury 27101941, norma nafty ČSN EN 590, číselné označení 271003, se spotřební daní 9950/1000 l. Správce daně pro ověření, zda skladovaný výrobek odpovídá údajům uvedeným na fakturách, odebral v průběhu místního šetření dne 20. 3. 2006 vzorek skladovaného výrobku. Protokol o odběru vzorku je evidován pod č. j. 1172-02/06-2162-02 zn. BM0208/06. Výslednou analýzou Celně technické laboratoře Brno byl zjištěn jiný minerální olej (kód nomenklatury 27101949), než je těžký plynový olej (kód nomenklatury 27101941) uvedený na fakturách, a tudíž se nejednalo o identický výrobek a faktury předložené žalobcem neprokazují zdanění tohoto výrobku, z něhož byl odebrán vzorek. Správce daně uzavřel, že výrobek je předmětem daně na základě ustanovení § 45 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, což vyplývá z výsledku odborného posudku. Sazba daně za skladovaného výrobku byla stanovena v souladu s ustanovením § 48 odst. 1 zákona o spotřebních daních (9950 Kč/1000 l).

[7] Proti výše uvedenému platebnímu výměru podal žalobce dne 10. 8. 2006 odvolání, ve kterém namítl, že platební výměr byl vydán v rozporu se zákonem, neboť šlo o motorovou naftu. Žalovaný rozhodnutím ze dne 2. 10. 2006, č. j. 7921-02/06-0101-21, toto odvolání zamítl. Následně žalobce podal správní žalobu ke Krajskému soudu v Brně. Zdejší soud ji rozsudkem ze dne 26. 5. 2008, č. j. 31 Ca 215/2006 – 41, zamítl jako nedůvodnou. Nejvyšší správní soud tento rozsudek krajského soudu zrušil rozsudkem ze dne 15. 10. 2009, č. j. 5 Afs 94/2008 – 89, s tím, že pokud žalobce trval na svém tvrzení, že se jednalo o vybraný výrobek již zdaněný spotřební daní (která byla promítnuta do ceny, za níž žalobce výrobek nabyt) a podal daňové přiznání na nulovou výši daně, byl správce daně, jestliže měl i nadále pochybnosti o správnosti takového daňového přiznání, povinen zahájit ve smyslu ustanovení § 43 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) vytykácí řízení a vyzvat žalobce k prokázání jeho tvrzení o zdanění vybraného výrobku spotřební daní. Takový postup by mu umožnil předložit důkazy, které navrhoval, a teprve v případě, že by ani tímto způsobem zdanění vybraného výrobku neprokázal, byl správce daně oprávněn spotřební daň vyměřit. Pokud tímto způsobem správce daně nepostupoval, měl tuto vadu řízení v souladu s ustanovením § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků v odvolacím řízení napravit žalovaný. Zdejší soud tedy poté rozsudkem ze dne 16. 12. 2009, č. j. 31 Ca 215/2006 – 99, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, rozhodnutí žalovaného zrušil pro vady řízení a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[8] V dalším řízení žalovaný záznamem ze dne 23. 3. 2010, č. j. 606-3/2010-010100-21, uložil správci daně zahájit s žalobcem vytykácí řízení podle ustanovení § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků.

[9] Výzvou ze dne 10. 5. 2010, č. j. 12604/2010-216300-014, vyzval správce daně žalobce podle ustanovení § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků k odstranění pochybností o údajích obsažených v daňovém přiznání ke spotřební dani z minerálních olejů podaného dne 29. 6. 2006 pod č. j. 2444-02/06-2162-02. Výslovně uvedl, že pochybnosti vycházejí provedeného místního šetření ze dne 20. 3. 2006, č. j. 1172/06-2162-02, kdy bylo zjištěno, že žalobce skladuje vybrané výrobky v množství 6.764 l, z uvedeného výrobku byl odebrán vzorek evidovaný pod č. j.

1172-02/06-2162-02 zn. BM0208/06. Analýzou vzorku bylo zjištěno, že číslo kombinované nomenklatury 27101949 neodpovídá číslu kombinované nomenklatury 27101941 uvedené na daňových dokladech. Správce daně dospěl k předběžnému závěru, že žalobce předloženými daňovými doklady zdanění vybraného výrobku neprokázal. Žalobce byl vyzván, aby se k uvedeným pochybnostem vyjádřil písemně nebo ústně do protokolu u správce daně a prokázal tak tvrzení o zdanění vybraného výrobku spotřební daní a předložil o něm důkazy ve lhůtě do 15 dnů od doručení výzvy. Uvedená výzva byla žalobci doručena dne 11. 5. 2010.

[10] Ze sdělení prap. M. K., osobní číslo X, pracovníka správce daně, ze dne 30. 7. 2010, vyplývá, že kontrolní vzorek z čerpací stanice Valeč byl odebrán panem L. K., který byl proškolen k odběru vzorků. Závěrem svého sdělení výslovně prohlásil, že vzorek motorové nafty z čerpací stanice Valeš, odebraný v přítomnosti obsluhy čerpací stanice a v místě zabezpečený plombami správce daně, nebyl ani nemohl být zaměněn ani zfalšován.

[11] V pořadí druhým rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 12. 2010, č. j. 606-17/2010-010100-21, bylo odvolání žalobce proti platebnímu výměru správce daně ze dne 7. 7. 2006, č. j. 2444-03/06-2162-01, zamítnuto. V odůvodnění tohoto rozhodnutí žalovaný zejména zdůraznil, že vzorek, který byl odebrán při místním šetření dne 20. 3. 2006 z výdejního stojanu č. 5 na čerpací stanici Valeč není motorovou naftou, ale minerálním olejem pod kódem nomenklatury 27101949. Uvedl, že ke změně minerálního oleje mohlo dojít až po vyskladnění ze zásobníku Milačka 603, Hrotovice či v nádrži na čerpací stanici Valeč, neboť odběr vzorku proběhl v souladu s právními předpisy. Námitku o procesní nepoužitelnosti vzorku označil žalovaný za účelovou, neboť v protokolu o místním šetření ze dne 20. 3. 2006, č. j. 1172/06-2162-02, je uvedeno, že s daňovým subjektem bylo dohodnuto, že odběr vzorku z výdejního stojanu čerpací stanice Valeč provedou pracovníci správce daně bez přítomnosti Ing. B. s obsluhou čerpací stanice, o čemž Ing. B. telefonicky informoval pracovníci obsluhy čerpací stanice M. V. Pracovníci správce daně za přítomnosti M. V. odebrali kontrolní vzorek z výdejního stojanu č. 5, vzorek byl odebrán do třech plastových lahví, které byly na místě uzavřeny a zapečetěny plombami správce daně a k odebraným vzorkům předala M. V. prodejní doklad č. 00107. Protokol o místním šetření byl sepsán s Ing. B., který byl s obsahem protokolu řádně seznámen a tento vlastnoručně podepsal, bez toho, že by namítal neobjektivnost kontrolního odběru vzorku. Dále žalovaný uvedl, že i kdyby došlo k odběru vzorku na čerpací stanici Valeč bez fyzické účasti M. V., ani ona ani jednatel daňového subjektu odběr vzorku na místě ani poté nezpochybnili. Žalovaný má i za to, že i kdyby nebyla M. V. bezprostředně přítomna odběru vzorku po celou dobu (např. by byla u pultu čerpací stanice), nelze z prosté neúčasti při odběru vzorku dovozovat hypotetické pochybnosti o nesprávné manipulaci se vzorkem, resp. že nebyla zajištěna objektivita při odběru kontrolovaného vzorku. Navíc za situace, kdy osoba zúčastněná při odběru vzorku ani daňový subjekt neuplatnily dříve žádné námitky, ze kterých by bylo možno dovodit, že odběr kontrolních vzorků byl proveden v rozporu s předpisy upravujícími zásady odběru. Minerální olej, jehož vzorek byl odebrán z výdejního stojanu č. 5 čerpací stanice Valeč a který byl skladován v nádrži této čerpací stanice (skladovatel daňový subjekt) a nabízen k prodeji, byl prokazatelně jiný výrobek než ten, který byl zdaněn spotřební daní dodavatelem. Žalovaný uzavřel, že žalobce zdanění výrobku s kódem

nomenklatury 27101949 neprokázal, proto správce daně vyměřil spotřební daň na základě dokazování.

III. Obsah žaloby

[12] V podané žalobce, včetně jejích následných doplnění, žalobce uvedl, že napadené rozhodnutí považuje za nezákonné, neboť byl zkrácen na svých právech. Žalobce má za to, že jak správce daně, tak žalovaný se dostatečně nevypořádali se všemi tvrzenými skutečnostmi a navrhovanými důkazy.

[13] Jako základ pro vyměření daně využil správce daně výsledky místního šetření, které v sídle společnosti provedl dne 20. 3. 2006 pověřený pracovník správce daně a v jehož rámci byl odebrán vzorek skladovaných vybraných výrobků – motorové nafty (ve vlastnictví žalobce). Provedeným šetřením bylo zjištěno, že jde o jiný minerální olej s kódem nomenklatury 27101949, než minerální olej žalobcem evidovaný jako motorová nafta (kód nomenklatury 27101941). Podle názoru správce daně dodavatelské faktury předložené jednatelem společnosti dostatečně neprokázaly zdanění skladovaného výrobku a z tohoto důvodu byla daň vyměřena na základě pomůcek. Žalovaný se však nevypořádal s důkazem skladovými kartami. Ty mají jednoznačně prokazovat, že v zásobníku nebylo skladováno jiné zboží a věrohodnost skladových karet lze dovodit z účetnictví žalobce. Pokud správce daně pochybuje o věrohodnosti a pravosti skladových karet, musí tuto nevěrohodnost či falzifikaci prokázat. To však žalovaný neučinil. Proto musí vycházet ze skutkového stavu takového, že do předmětného zásobníku nebylo dodáno jiné zboží než to, které je ve skladových kartách zapsáno. Tento důkaz tedy jednoznačně prokazuje, že kontrolované zboží bylo totožné se zbožím dodaným, ze kterého byla řádně odvedena spotřební daň.

[14] Dále nebyly vzaty v úvahu důkazy přezkoumáním účetní evidence a provedením inventarizace u žalobce, které by údajně jednoznačně prokázaly, že šlo o deklarovanou motorovou naftu. Žalovaný sice vycházel z inventurního soupisu ze dne 29. 9. 2005, ale tento důkaz byl použit pouze pro určení množství nafty, nikoli k prokázání tvrzení žalobce, že šlo o deklarovanou naftu. Veškerá motorová nafta, kterou žalobce od dodavatelů odebral, byla dále v tomu odpovídajícím množství a ve stejném stavu a kvalitě prodávána odběratelům žalobce. Žalovaný se podle názoru žalobce nedostatečně vypořádal s důkazy navrhovanými žalobcem stejně jako s jím tvrzenými skutečnostmi. Žalovaný dále hodnotil důkazy zcela jednostranně v neprospěch žalobce, neboť skladové karty a inventarizační soupis odmítl použít jako důkaz toho, že v zásobníku nebylo skladována nic jiného, než co bylo deklarované, avšak současně dle skladových karet, resp. inventarizačního soupisu vypočetl množství uskladněného zboží ke dni kontroly. Pokud tedy počítal množství uskladněného zboží pro potřeby vyměření spotřební daně dle inventarizačního soupisu, musel počítat množství zboží dle těchto skladových karet a inventarizačního soupisu dodaného a žalobcem deklarovaného. Z tohoto zboží daň prokazatelně uhrazena byla.

[15] Žalobce dále namítl, že kontrolní vzorek byl odebrán způsobem odporujícím právním předpisům. Kontrolní vzorek byl při místním šetření odebrán z nádrže č. 1, 2 a 3 v Hrotovicích a ze stojanu č. 5 na čerpací stanici Valeč. Jediný vadný vzorek, který nesouhlasil s daňovými doklady, pocházel z čerpací stanice Valeč.

U odběru vzorku na čerpací stanici Valeč ale nebyl přítomen jednatel žalobce ani jiná jednatelem žalobce pověřená osoba. O odběru kontrolního vzorku byla pouze informována zaměstnankyně čerpací stanice, slečna V., která však nebyla při odběru kontrolního vzorku fyzicky přítomna, neboť obsluhovala čerpací stanici a nemohla opustit místo u pultu. Již v absenci jakékoli osoby za daňový subjekt při místním šetření je možné vidět porušení procesních práv žalobce, neboť tak nebyla zajištěna objektivita při odběru kontrolního vzorku zboží. Ing. B., který protokol podepsal, tak činil v dobré víře, že se tohoto odběru zúčastnila jeho zaměstnankyně a chtěl správci daně vyjít vstříc. Odběrem kontrolního vzorku zboží správcem daně bez přítomnosti žalobce či jiné osoby pověřené žalobcem byl žalobce na svých procesních právech zkrácen, což je nepřipustné.

[16] Žalovaný dále nevzal v potaz námitku, že dne 20. 3. 2006 byl proveden závoz motorové nafty ze zásobníku č. 2, kde oba odebrané vzorky byly v pořádku, do čerpací stanice Valeč, z níž byl kontrolní vzorek odebrán. Ze stejného zboží byly tedy odebrány tři vzorky, přičemž pouze jeden neodpovídal. Na uvedené čerpací stanici je pro inventurní potřeby používán systém UNICODE, který zaznamenává přesné množství zboží, které se do nádrže načerpá i přesné množství zboží, které se z ní vyčerpá. Tento systém nelze nijak obejít ani dodatečně pozměnit. Jediné vysvětlení toho, že se na čerpací stanici Valeč zjistilo zboží s jiným kódem nomenklatury je takové, že toto zboží bylo při převozu zaneseno zbytky jiného zboží v cisterně nebo se při tankování tohoto zboží do nebo z cisterny přimíchalo zboží z potrubí, které je propojeno s dalšími dvěma nádržemi v areálu v Hrotovicích. Závěr žalovaného, že muselo jít o jiné, nezdaněné zboží je nemožný, protože dodání jiného zboží by se okamžitě projevilo v systému UNICODE, ze kterého vycházejí inventurní soupisy.

[17] V rámci písemného podání ze dne 16. 4. 2012 žalobce doplnil žalobní tvrzení v tom směru, že Celně technická laboratoř často chybuje u rozboru vzorků, což v 99 % případech žádný daňový subjekt nezjistí a takto zjištěné výsledky pak jdou k tíži daňového subjektu. Uvedl, že např. ze zkušebního protokolu zkušební laboratoře ČEPRO, a.s. ze dne 3. 2. 2012 vyplývá, že vzorek, který byl posuzován v neidentické věci Celně technickou laboratoří, byl motorovou naftou s obsahem 0 % objemových FAME, ačkoli laboratoř dospěla k jinému závěru (obsah 6,5 % FAME). Za toto pochybení, které spočívalo v záměně vzorků, se Celně technická laboratoř následně omluvila. Žalobce z toho dovozuje, že Celně technická laboratoř chybuje.

IV. Vyjádření žalovaného

[18] Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě, včetně následných doplnění, navrhl, aby soud žalobu v celém rozsahu zamítl s tím, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobu označil za zavádějící, neobjektivní, účelovou a tedy nedůvodnou.

[19] Podle žalovaného je celá žaloba zjednodušeně řečeno, vystavěna na tvrzení žalobce, že „*co nakoupil, to prodával, resp. skladoval*“. Skutkový stav byl řádně doložen důkazy. Z geneze reakcí žalobce v předmětné věci lze konstatovat, že žalobce se snaží celé řízení pouze protahovat, čemuž přizpůsobuje své námitky. Nejdříve tvrdil, že skladové karty, faktury, inventurní soupis a účetnictví mají

prokazovat, že šlo o naftu s kódem nomenklatury 27101941. Když žalobce zjistil, že není rozporováno tvrzení o tom, že nakoupil motorovou naftu, avšak konkrétní vzorek prokazuje jiný výrobek, zpochybňoval odebrání tohoto vzorku pro nesoulad s právními předpisy a technickými normami. Po vyvrácení této skutečnosti nastala další změna. Žalobce zprvu namítal podjatost neidentifikovatelných pracovníků správce daně, poté dokonce celé Celně technické laboratoře Brno. Na závěr se žalobce uchyluje ke zpochybnění procesního postupu správce daně s tím, že pokud žalovaný pochybuje o věrohodnosti důkazů, musí jejich nevěrohodnost prokázat. K tomu žalovaný uvádí, že nikdy netvrdil, že předložené skladové karty a další podklady jsou nevěrohodné.

[20] Pokud budeme vycházet z prokázaných skutečností, tj. že žalobcem byl skladován jiný výrobek (viz výsledek celně technické laboratoře), než byl zakoupen a dodán od dodavatelů (i žalobce tvrdí, že od dodavatelů nakoupil motorovou naftu a o této skutečnosti svědčí všechny předložené a zjištěné doklady), tak nelze dospět k jinému závěru, než že zjištěný výrobek byl „vyroben“ až po dodání zboží žalobci. Tato skutečnost však jde mimo skladové karty, soupis, doklady a stávající účetnictví žalobce, čehož si je žalobce vědom. Pro daňové řízení, resp. pro vyměření spotřební daně je podstatné, že kontrolou bylo jednoznačně prokázáno, že žalobcem byl skladován jiný vybraný výrobek než jím deklarovaný, ze kterého nebyla odvedena spotřební daň a ve vytýkacím řízení uplatněná tvrzení žalobce nebyla potvrzena. Ani v doplněném řízení nebylo prokázáno, že by kontrolou zjištěný vybraný výrobek byl zdaněn a žalobce ani ve vytýkacím řízení neprokázal a neobhájil své daňové tvrzení v daňovém přiznání (neunesení důkazního břemene žalobcem) a vzhledem k tomu, že namítaná tvrzení uvedená žalobcem ve vytýkacím řízení byla vyvrácena, nezbylo žalovanému než potvrdit správnost rozhodnutí správce daně o vyměření z takového vybraného výrobku spotřební daně. O této skutečnosti však v žalobě žalobce záměrně nehovoří.

[21] K námitce týkající se procesního pochybení při odběru vzorku žalovaný odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, kde se s ní zcela vypořádal.

[22] K dalším námitkám žalovaný uvedl, že jde o nová tvrzení, která nebyla uplatněna v předchozím řízení. Tímto chce žalovaný upozornit na skutečnost, že nic nebránilo žalobci uplatnit je již v předcházejícím daňovém a odvolacím řízení, a tedy nevypořádání těchto námitek v tomto řízení nelze žalovanému vytýkat.

[23] Rovněž tvrzení žalobce o opakujících se pochybeních Celně technické laboratoře při rozboru vzorků je jednou z dalších variant účelového tvrzení žalobce v dané věci. Jednalo se o jiný případ a pro přezkoumávanou věc má nulovou důkazní hodnotu.

IV. Repliky žalobce a duplika žalovaného

[24] K vyjádření žalovaného se vyjádřil žalobce replikou ze dne 15. 6. 2011. Celý případ považuje za naprostou záhadu. Neumí si vysvětlit, jak je možné, že ze 3 vzorků, které byly odebrány ve stejný den, byly dva zcela bez problémů a pouze třetí z čerpací stanice Valeč vykazoval nestandard. Chyba snad mohla vzniknout tím, že obsluha čerpací stanice zapomněla vyčistit potrubí.

[25] Žalobce navíc upozornil, že minerální oleje s kódem nomenklatury 27101949 i minerální oleje s kódem nomenklatury 27101941 jsou zdaněny stejnou sazbou podle ustanovení § 45 odst. 1 písm. b) a § 48 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Žalobci by tedy nevznikl nedoplatek.

[26] Dne 8. 7. 2011 se k replice vyjádřil žalovaný duplikou. Byť se nedomnívá, že by ke změně nomenklatury mohlo dojít pouze znečištěním potrubí, uvádí, že se touto námitkou nezabýval, neboť ji žalobce neuplatnil již v daňovém řízení. Na základě zjištěných skutečností bylo prokázáno, že žalobce skladoval jiný výrobek než deklaroval, z tohoto výrobku nebyla spotřební daň žalobcem odvedena a proto byla správcem daně vyměřena. V podrobnostech žalovaný odkázal na soudu předložený spisový materiál, napadené rozhodnutí a vyjádření k žalobě.

[27] Dne 4. 8. 2011 podal žalobce ještě tripliku, ve které uvedl, že v potrubí může zůstat až 300 litrů oleje, přičemž takové množství již může podstatně změnit složení hmoty. Námitka žalobce učiněná v replice není nová a není irelevantní, byl pouze upřesněn možný důvod, proč došlo ke změně složení a tím nomenklatury.

V. Posouzení věci krajským soudem

[28] Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“), osobou k tomu oprávněnou podle ustanovení § 65 odst. 1 soudního řádu správního a jde o žalobu přípustnou ve smyslu ustanovení § 65, § 68 a § 70 soudního řádu správního.

[29] Soud přezkoumal napadené rozhodnutí, vázán rozsahem a důvody, které žalobce uplatnil v žalobě (ustanovení § 75 odst. 2 soudního řádu správního). Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 soudního řádu správního). Dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. V souladu s ustanovením § 51 odst. 1 soudního řádu správního bylo rozhodnuto o věci samé bez jednání.

[30] Relevantní ustanovení zákona o spotřebních daních k otázce plátce daně z minerálních olejů a prokázání zdanění minerálních olejů uváděla v rozhodném období následující:

[31] Podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je plátcem *„právnícká nebo fyzická osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky ve větším množství, uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně.“* Oním větším množstvím se pro účely citovaného ustanovení rozumí dle ustanovení § 4 odst. 3 písm. a) zákona o spotřebních daních množství přesahující u *„minerálních olejů s výjimkou zkapalněných ropných plynů dopravovaných v tlakových nádobách o hmotnosti náplně do 40 kg včetně množství dopravované v běžných nádržích (§ 63 odst. 2) zvýšené o 20 l.“*

[32] Podle ustanovení § 5 odst. 1 zákona o spotřebních daních platí, že *„na daňovém území České republiky se prokazuje zdanění vybraných výrobků uvedených*

do volného daňového oběhu daňovým dokladem nebo dokladem o prodeji či dokladem o dopravě vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených, pokud tento zákon nestanoví jinak.“ Náležitosti předmětného dokladu jsou specifikovány v následujících odstavcích § 5, přičemž u minerálních olejů je třeba vzít v úvahu rovněž ustanovení § 51 zákona o spotřebních daních. Podle ustanovení § 51 odst. 1 zákona o spotřebních daních tak „v daňovém dokladu podle § 5 odst. 2, v dokladu o prodeji podle § 5 odst. 3 nebo v dokladu o dopravě podle § 5 odst. 4 musí být uveden také kód nomenklatury minerálního oleje, kterého se doklad týká.“

[33] Je zřejmé, že ustanovení § 5 zákona o spotřebních daních představuje speciální ustanovení ve vztahu k ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s právními předpisy. Zákon o spotřebních daních na rozdíl od obecné právní úpravy preferuje jako důkazní prostředek k prokázání zdanění vybraných výrobků, zde minerálních olejů, perfektní daňový doklad (resp. jiný zákonem specifikovaný doklad) obsahující veškeré zákonem požadované náležitosti. To ovšem na druhou stranu nelze vykládat tak, že případně chybějící či nesprávně uvedené náležitosti daňového dokladu (či jiných dokladů podle ustanovení § 5 zákona o spotřebních daních) by nebylo možné za žádných okolností nahradit jiným důkazem prokazujícím zdanění vybraného výrobku. Ustanovení § 5 odst. 1 zákona o spotřebních daních sice neobsahuje na rozdíl např. od ustanovení § 73 odst. 11 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty výslovný odkaz na možnost nahradit chybějící náležitosti daňového dokladu jinými důkazy, ovšem ani tuto možnost nevylučuje. Takový výklad ustanovení § 5 zákona o spotřebních daních, který by zcela vylučoval možnost přihlídnout k jiným skutečnostem a důkazům, než je daňový či jiný v tomto ustanovení uvedený doklad, a to i tehdy, pokud by tyto skutečnosti jednoznačně svědčily pro zdanění vybraných výrobků spotřební daní, by nebyl racionální a neodpovídal by smyslu ani účelu daného ustanovení, jímž je vytvořit podmínky pro splnění povinnosti prokázat, že byly vybrané výrobky řádně zdaněny spotřební daní. Tento závěr ostatně vyplývá také z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2008, č. j. 5 Afs 35/2008 – 53, dostupném na www.nssoud.cz, podle něhož osoba, která dopravuje ve větším množství (§ 4 odst. 3 zákona o spotřebních daních) vybrané výrobky podléhající spotřební dani, aniž prokáže příslušným dokladem podle ustanovení § 5 citovaného zákona, případně jiným způsobem, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud prokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně, stává se podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) citovaného zákona plátcem spotřební daně. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2009, č. j. 5 Afs 94/2008-93, dostupný na www.nssoud.cz).

[34] V přezkoumávaném případě správce daně dospěl k závěru, že číslo nomenklatury uvedené na daňových dokladech neodpovídá nomenklatuře výrobku, který byl testován. Správci daně tak vznikly důvodné pochybnosti, zda daný objem minerálního oleje, který žalobce skladoval na čerpací stanici Valeč, skutečně nabyl od dodavatelů deklarovaných na fakturách, a zda bylo tedy toto množství řádně zdaněno spotřební daní. Správce daně na základě místního šetření dospěl k předběžnému závěru, že žalobce předloženými daňovými doklady zdanění vybraného výrobku neprokázal a vyzval ho tedy v souladu s ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o

spotřebních daních a ustanovením § 40 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků k předložení daňového přiznání. Žalobce trval na svém stanovisku a podal daňové přiznání s nulovou výší daně. Jelikož měl správce daně i nadále pochybnosti o správnosti takového daňového přiznání, zahájil následně z pokynu žalovaného ve smyslu ustanovení § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vytykáací řízení a vyzval žalobce k prokázání jeho tvrzení o zdanění vybraného výrobku spotřební daní, jak žalovaného zavázal Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 16. 12. 2009, č. j. 31 Ca 215/2006 – 99.

[35] Daň byla vyměřena pomocí dokazování ve smyslu ustanovení § 31 odst. 1 až 4 ve spojení s ustanovením § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, nikoli podle pomůcek. Žalobce neunesl své břemeno důkazní ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, neboť neprokázal relevantní skutečnost uvedenou v daňovém přiznání a správce daně proto logicky vyměřil daň na základě důkazními prostředky zjištěného skutkového stavu věci. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má jednak povinnost sám daň přiznat, ale též povinnost toto své tvrzení doložit – tedy břemeno důkazní. V první fázi řízení zákonodárce plně přenáší důkazní břemeno na daňový subjekt. Pokud tedy správce daně zákonem určeným způsobem vyjádřil pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je daňový subjekt povinen tvrzené skutečnosti dokázat, a to ve lhůtě stanovené správcem daně. V přezkoumávaném případě žalobce nevyvrátil pochybnosti správce daně, tedy neunesl své důkazní břemeno. Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno, které jej stíhá, znamená to, že se z jím tvrzených skutečností nevychází. Soud uzavírá, že žalobci se nepodařilo prokázat, že předmětný vybraný výrobek uvedený na daňových dokladech a skladovaný žalobcem je identický.

[36] K uvedené právní otázce se vyjádřil také Ústavní soud, např. v nálezu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, dostupném na <http://nalus.usoud.cz>, v němž vyslovil právní názor, že „*úprava důkazního břemene obsažená v zákoně ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, představuje v oblasti veřejného práva ještě ústavně konformní průlom do ústavněprávní ochrany autonomie jednotlivce, tedy omezení autonomní sféry jednotlivce, do níž je veřejné moci umožněno zasahovat z důvodu existence určitého a ústavně aprobovaného veřejného zájmu. V daném případě je oním zájmem zájem na stanovení, vyměření a výběru daně, který je z hlediska ochrany vlastnického práva aprobován čl. 11 odst. 5 Listiny, podle něhož lze daně a poplatky stanovovat toliko na základě zákona. Důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti nese ten, kdo tuto skutečnost tvrdí. V daňovém řízení stíhá daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). Důkazní břemeno se vztahuje pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vázících se výlučně k daňové povinnosti subjektu.*“

[37] Z daňového řízení vyplynulo, že žalobce skladoval na čerpací stanici Valeč jiný než deklarovaný výrobek. Tento závěr je podložen listinnými důkazy založenými ve spise. Jedná se zejména o skladovou kartu ze dne 20. 3. 2006, protokol o odběru vzorku ze dne 20. 3. 2006, č. j. 2162-06-03-005, sdělení prap. M. K. ze dne 30. 7. 2010 a stanovisko Celního ředitelství Brno k sazebnímu zařazení zboží ze dne 29. 5. 2006, č. j. 5269/06-0101-22 (viz bod [5]).

[38] K žalobní námitce, že se správce daně nevypořádal s důkazem skladovými kartami, je třeba zdůraznit, že žalovaný nikdy nepopíral věrohodnost skladových karet, pouze tento důkaz nepoužil k prokázání tvrzení, že žalobce skladoval zboží deklarované na fakturách. Výše zmíněné důkazy (viz bod [37]), zejména výše zmíněné stanovisko Celního ředitelství Brno k sazebnímu zařazení zboží, jednoznačně vyvracejí možnost, že by žalobce skladoval jím tvrzené zboží.

[39] Ani další žalobní námitky, vztahující se inventurnímu soupisu a k účetnictví, soud neshledal důvodnými. Účetnictvím měla být prokázána pouze věrohodnost skladových karet, která ale nikdy nebyla daňovými orgány zpochybňována, a proto tento důkaz nemusel být proveden. Inventurní soupis nebyl použit k prokázání tvrzení, že žalobce skladoval zboží deklarované na fakturách, ale pouze k prokázání jeho množství. Soud v tomto postupu neshledává žádnou nezákonnost, naopak je zcela v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů (ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků).

[40] Co se týče dalších námitek, je soud ve shodě s žalovaným, že žalobce namítá účelově skutečnosti, které neuplatnil v odvolacím řízení, ač v tom žalobci evidentně nic nebránilo, neboť se jedná o skutečnosti, jež měl či mohl uplatňovat již v době, kdy odvolací řízení probíhala. Za této situace se soud nedomnívá, že by bylo případné žalovanému vytýkat, že se těmito skutečnostmi nezabýval. S ohledem na recentně šířeji pojímané meze soudního přezkumu, soud přezkoumal i tyto námitky, ovšem neshledal jejich důvodnost.

[41] V souvislosti s přípustností žalobních námitek, která nebyly uplatněny v předchozím daňovém řízení lze připomenout rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 – 57, publikovaný pod č. 868/2006 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz, podle něhož: „*právní ochrana poskytovaná správními soudy je ochranou originární a není pokračováním správního řízení. Podmínky, za jakých lze žalobu projednat, stanoví soudní řád správní relativně autonomně; splnění podmínek stanovených jinými právními předpisy než procesní úpravou soudního řízení správního musí být přímo soudním řádem správním nebo případně zvláštním předpisem předepsáno. Ustanovení § 75 odst. 1s. ř. s. rozsah přezkumu časově fixuje z hlediska skutkového i právního na stav, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. zásadně omezuje rozsah přezkumu na meze dané žalobními body. Z žádného ze zmíněných ustanovení soudního řádu správního ani z žádného jiného ustanovení zvláštního předpisu výslovně neplyne, že by žaloba žalobce ve správním soudnictví neměla být projednatelná v té její části, v níž uplatňuje důvody, které předtím neuplatnil v přípustném opravném prostředku v rámci správního (tedy i daňového) řízení.*“

[42] Námitku, že kontrolní vzorek byl odebrán způsobem odporujícím právním předpisům, považuje soud za účelovou. Své tvrzení o nepřítomnosti jednatele žalobce a fyzické nepřítomnosti obsluhy čerpací stanice M. V. při odběru vzorku na čerpací stanici Valeč, uplatnil žalobce teprve v žalobě vypracované dne 7. 2. 2011, tj. cca o 5 let poté, co bylo místní šetření (dne 20. 3. 2006) provedeno. Je se značným podivem, že tvrzené procesní pochybení žalobce nenamítl již ve vztahu k obsahu protokolu o místním šetření ze dne 20. 3. 2006, č. j. 1172/06-2162-02, či

posléze v dalším průběhu daňového řízení, příp. v podaném odvolání ze dne 9. 8. 2006, ač mu v tom evidentně žádná procesní překážka nebránila.

[43] Institut místní šetření upravovalo ustanovení § 15 zákona o správě daní a poplatků. Cílem místního šetření bylo získání podkladových informací o daňovém subjektu, jež by bylo možné poté využít v daňovém řízení ke stanovení konkrétní daně ve správné výši. O místním šetření byl pořizován protokol (ustanovení § 12 zákona o správě daní a poplatků), který byl veřejnou listinou a dokumentoval průběh jednání, popis děje a výpovědi jednotlivých osob.

[44] Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 1 Afs 29/2009 – 91, dostupném na www.nssoud.cz, lze k problematice účasti daňového subjektu při místním šetření připomenout: „*Provádí-li však správce daně (ať již v prvním stupni, nebo odvolací orgán) místní šetření, jehož cílem je získat důkaz vedoucí ke stanovení daňové povinnosti, je na místě, aby se daňový subjekt o tomto postupu dozvěděl a měl možnost se tohoto úkonu rovněž účastnit.*“

[45] Z obsahu protokolu o místní šetření ze dne 20. 3. 2006, č. j. 1172/06-2162-02, vyplývá, že s Ing. M. B. bylo telefonicky dohodnuto, že odběr vzorku z výdejního stojanu na čerpací stanici Valeč provedou pracovníci správce daně s obsluhou čerpací stanice M. V. bez přítomnosti jednatele Ing. M. B. Samotný protokol byl sepsán později téhož dne přímo s Ing. M. B., který byl s obsahem protokolu řádně seznámen a podepsal jej, aniž by namítal procesní nesprávnost odběru vzorku.

[46] Jednatel žalobce tedy o odebrání vzorku věděl a výslovně souhlasil s tím, že bude proveden pracovníky správce daně za účasti obsluhy čerpací stanice M. V., kterou tímto osobně pověřil. Nelze proto souhlasit s námitkou žalobce o procesním pochybení, že u odběru vzorku nebyl přítomen jednatel žalobce ani jiná jednatelem pověřená osoba. Jednatel žalobce měl podle obsahu protokolu o místním šetření možnost se odběru vzorku osobně účastnit, této možnosti nevyužil a pověřil účastí u odběru vzorku obsluhu čerpací stanice, která byla u odběru vzorku přítomna (viz body [4] a [10]). Ke zkrácení žalobce na jeho procesních právech tedy nedošlo.

[47] Rovněž k žalobní námitce vztahující se k používání systému UNICODE pro inventurní potřeby žalobce, soud zdůrazňuje, že ji nepovažuje za důvodnou, neboť se ve své podstatě jedná o argumentaci kruhem (petitio principii). V přezkoumávaném případě daňové orgány fakticky nezpochybňovaly věrohodnost skladových karet, inventurního soupisu či účetnictví žalobce (viz body [38] a [39]). Podstata přezkoumávané věci je založena na žalovaným prokázané skutečnosti, že žalobce skladoval jiný výrobek než motorovou naftu, a neprokázal, že z tohoto výrobku byla odvedena spotřební daň. Žalobce v přezkoumávané věci neunesl své břemeno důkazní (viz bod [35]).

[48] Ani dodatečně uplatněnou žalobní námitku, týkající se chybného zkušebního protokolu zkušební laboratoře ČEPRO, a.s. ze dne 3. 2. 2012, neshledal soud důvodnou. Žalobcem uváděný zkušební protokol se především týká zcela jiného daňového řízení a v přezkoumávaném daňovém řízení zůstává namítaná skutečnost bez smyslu i významu. Žalobcovo zobecňující tvrzení o tom, že jestliže Celně technická laboratoř v uváděném případě jednou chybovala, pak zřejmě chybovala i

v nyní posuzované věci, soud považuje nejen za irelevantní, ale i zjevně opožděné (ustanovení § 71 odst. 2 věta třetí soudního řádu správního), uplatněné po uplynutí dvouměsíční lhůty pro podání žaloby (ustanovení § 72 odst. 1 soudního řádu správního).

[49] S přihlédnutím k výše uvedené argumentaci soud dovodil, že daňové orgány ve vyměřovacím řízení, včetně vytýkacího řízení, provedly dostatek důkazů k tomu, aby mohly spotřební daň správně určit a vyměřit. Tyto důkazy objektivně zhodnotily, přičemž daňovému subjektu umožnily se s nimi seznámit a vyjádřit se k nim. Žalobce naopak neunesl své důkazní břemeno, neboť jím navržené důkazy prokázaly pouze skutečnost, že od dodavatelů nakoupil motorovou naftu s kódem nomenklatury 27101941, ale již neprokázal, že tutéž motorovou naftu poté skladoval. Žalobce nedokázal vysvětlit rozpor mezi výsledky provedené analýzy a údaji, uvedenými na fakturách a jiných dokladech, které daňovým orgánům předložil, tudíž žalobci vyměřená spotřební daň z minerálních olejů ve výši 67.262 Kč byla vyměřena zákonným způsobem.

VII. Shrnutí a náklady řízení

[50] Při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, soud nezjistil, že by ze strany daňových orgánů došlo k chybné aplikaci procesního práva či k chybné aplikaci hmotného práva. Naopak s žalobcem uplatněnou argumentací se soud z důvodů uvedených shora neztotožnil, žalobou napadené rozhodnutí žalovaného proto nelze označit za nezákonné ani vydané v rozporu s právními předpisy.

[51] K žalobcem namítané nezákonnosti napadeného rozhodnutí soud závěrem připomíná rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 – 96, publikovaný ve Sb. NSS č. 3/2006, dostupný na www.nssoud.cz, který vymezil institut nezákonnosti takto: „*Nezákonným je rozhodnutí, které je v rozporu se zákonem nebo jiným právním předpisem, a přitom ještě nejde o tak intenzivní rozpor, aby bylo možno usuzovat, že rozhodnutí neexistuje, tj. že je nicotné. Nezákonnost může být vyvolána buď chybnou aplikací hmotného práva (pak půjde o nezákonnost v tom smyslu, jak o ní hovoří § 76 odst. 1 soudního řádu správního), nebo práva procesního. Procedurální pochybení mohou mít charakter nepřezkoumatelnosti rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního nebo vad řízení předcházejícího vydání napadeného rozhodnutí (§ 76 odst. 1 písm. b) a c) soudního řádu správního); tyto vady řízení jsou však v rámci soudního řízení relevantní pouze potud, pokud jde o tzv. vady podstatné, tj. pokud porušení procesního práva mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.*“

[52] Za tohoto stavu věci soudu nezbylo, než žalobu v souladu s ustanovení § 78 odst. 7 soudního řádu správního jako nedůvodnou zamítnout.

[53] Výrok o náhradě nákladů řízení ve vztahu mezi účastníky je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 věta první soudního řádu správního, podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníku, který ve věci

úspěch neměl. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, proto právo na náhradu nákladů řízení nemá, úspěšnému žalovanému pak žádné náklady nad rámec jeho jinak běžné administrativní činnosti nevznikly. Z těchto důvodů soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu.

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.

Krajský soud v Brně dne 19. září 2012

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu