



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Radimy Gregorové, Ph.D., v právní věci žalobce **AMT Hrovice, spol. s r.o.**, se sídlem Praha 2, Na Bojišti 1459/28, zastoupeného JUDr. Michaelem Bartončíkem, Ph.D., advokátem, se sídlem AK Brno, Koliště 55, proti žalovanému **Celnímu ředitelství Brno**, se sídlem Brno, Koliště 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2010, č. j. 603-19/2010-010100-21,

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. 603-19/2010-010100-21, věc mu byla vrácena k dalšímu řízení a žalovaný byl zavázán k povinnosti nahradit žalobci náklady řízení. Napadené rozhodnutí považuje za nezákonné a vydané 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] Dne 31. 5. 2006 vydal Celní úřad Jihlava, pobočka Třebíč (dále jen „správce daně“) platební výměr č. j. 1886-02/06-2162-01, jímž podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. f), § 9 odst. 3 písm. e), § 45 odst. 3 písm. e) a § 48 odst. 10 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních ve znění platném a účinném pro příslušné zdaňovací období květen 2005 (dále jen „zákon o spotřebních daních“) vyměřil žalobci spotřební daň z minerálních olejů ve výši 334.022,- Kč. Daň byla stanovena na základě výsledku místního šetření, kterým bylo zjištěno, že žalobce skladoval dne 11. 5. 2005 na adrese H., M. 603, minerální oleje v množství 33.572 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 11. 5. 2005 bezúplatný vzorek skladovaného výrobku. Výslednou analýzou Celně technické laboratoře Praha byl zjištěn jiný minerální olej (kód nomenklatury 27101999), než je těžký plynový olej (kód nomenklatury 27101941) podle ustanovení § 45 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních uvedený na fakturách a tudíž se nejednalo o identický vybraný výrobek a faktury předložené žalobcem neprokazují zdanění tohoto skladovaného vybraného výrobku, z něhož byl odebrán vzorek. Správce daně uzavřel, že skladovaný vybraný výrobek je předmětem daně na základě ustanovení § 45 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních, což vyplývá z výsledku odborného posudku. Sazba daně za skladovaného výrobku byla stanovena v souladu s ustanovením § 48 odst. 10 zákona o spotřebních daních (9950,- Kč /1000 l), kdy se minerální oleje (skladovaný vybraný výrobek) zdaňují stejnou sazbou jako minerální olej uvedený v ustanovení § 45 odst. 1 zákona o spotřebních daních, kterému se vlastnostmi (odborný posudek) a účelem použití (prodáván pro pohon motorů) nejvíce přibližují.

[4] Proti výše uvedenému platebnímu výměru podal žalobce dne 3. 7. 2006 odvolání, ve kterém namítl, že platební výměr byl vydán v rozporu se zákonem, neboť šlo o motorovou naftu. Žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 8. 2006, č. j. 6822-03/06-0101-21, toto odvolání zamítl. Následně žalobce podal správní žalobu ke Krajskému soudu v Brně. Zdejší soud ji rozsudkem ze dne 26. 5. 2008, č. j. 31Ca 201/2006 – 45, zamítl jako nedůvodnou. Nejvyšší správní soud tento rozsudek krajského soudu zrušil rozsudkem ze dne 15. 10. 2009, č. j. 5 Afs 93/2008 – 94, 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“) vytýkácí 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. 31Ca 201/2006 – 111, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, rozhodnutí žalovaného zrušil pro vady řízení a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[5] V dalším řízení žalovaný záznamem ze dne 23. 3. 2010, č. j. 603-4/2010-010100 – 21, uložil správci daně zahájit s žalobcem vytýkací řízení podle ustanovení § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků.

[6] Výzvou ze dne 10. 5. 2010, č. j. 12602/2010-216300-014, 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 30. 5. 2006 pod č. j. 1886-03/06-2162-02. Výslovně uvedl, že pochybnosti vycházejí z provedeného místního šetření ze dne 11. 5. 2005, č. j. 2121/05-2162-02 na adrese H., M. 603, kdy byl odebrán vzorek evidovaný pod č. j. 2124/05-2162-02 zn. PH1564F/05. Analýzou bylo zjištěno, že číslo kombinované nomenklatury 27101999 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.

[7] V pořadí druhým rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 12. 2010, č. j. 603-19/2010-010100 – 21, bylo odvolání žalobce proti platebnímu výměru správce daně ze dne 31. 5. 2006, č. j. 1886-02/06-2162-01, zamítnuto. V odůvodnění tohoto rozhodnutí žalovaný zejména zdůraznil, že vzorek minerálního oleje, který byl odebrán při místním šetření dne 11. 5. 2005 nesplňuje parametry normy EN 590 pro motorovou naftu, a jde o jiný vybraný výrobek, se zařazením do podpoložky kombinované nomenklatury 27101999 jako Těžký olej – mazací olej – pro jiné účely – ostatní mazací olej, přičemž žalobce zdanění tohoto výrobku s kódem nomenklatury 27101999 neprokázal, proto správce daně správně vyměřil spotřební daň na základě dokazování. Uzavřel, že skladovatelem a v daném případě i vlastníkem minerálního oleje v nádrži č. 2 skladu H., M. 603, ze kterého byl odebrán kontrolní vzorek z výdejního stojanu čerpací stanice společnosti Sloubau s.r.o., byl žalobce. Je proto nesporné, že minerální olej nomenklatury 27101999 skladoval žalobce, kdy pro postavení plátce daně ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je určující skladování vybraných výrobků.

III. Obsah žaloby

[8] V podané žalobce, včetně jejích následných doplnění, žalobce uvedl, že napadené rozhodnutí považuje za nezákonné, neboť byl zkrácen na svých právech. V žalobě uplatnil následující námitky:

III. A Vadně provedené dokazování

[9] Žalobce má za to, že jak správce daně, tak žalovaný se dostatečně nevypořádali se všemi tvrzenými skutečnostmi a navrhovanými důkazy.

[10] Jako základ pro vyměření daně využil správce daně výsledky místního šetření, které v sídle společnosti provedl dne 11. 5. 2005 pověřený pracovník správce daně a v jehož rámci byl odebrán **vzorek skladovaných vybraných výrobků – motorové nafty**. Provedeným šetřením bylo zjištěno, že jde o jiný minerální olej s kódem nomenklatury 27101999, 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 se 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.

[11] Dále žalobce namítá, že 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. Odůvodnění, proč nebyl proveden důkaz účetnictvím, chybí v napadeném rozhodnutí úplně. Žalovaný hodnotil důkazy jednostranně, a to v neprospěch žalobce.

[12] Žalobce se domnívá, že při místním šetření dne 11. 5. 2005 došlo k pochybení při odběru kontrolního vzorku, neboť nebyla dodržena norma ČSN EN ISO 3170. Správce daně tvrdí, že při odběru bylo postupováno v souladu s metodickým pokynem MP 04-02, který je zpracován v souladu s normou ČSN EN 14275 – Motorová paliva – Hodnocení kvality automobilového benzínu a motorové nafty – vzorkování z výdejních pistolí veřejných a neveřejných čerpacích stanic. K tomu žalobce namítá, že norma ČSN EN ISO 3170 je normou mezinárodní, která normalizuje podmínky pro získání vzorku kapalných nebo polokapalných uhlovodíků z nádrže umístěné na zemi, sudu nebo potrubí. Tato norma výslovně stanoví, že jestliže je zkouškou zjištěno, že **obsah nádrže není homogenní**, je nezbytné odebrat vzorky z více než tří úrovní. Norma, o které se zmiňuje správce daně, nedopadá na konkrétní odběr vzorků, neboť tato norma upravuje odběr vzorků z výdejních pistolí čerpacích stanic. V daném případě bylo odebíráno přímo ze zásobníku, jeho výdejního stojanu, který není čerpací stanicí. Žalobce trvá na to, že odběr vzorků byl proveden chybným způsobem a vzorky jsou proto nepoužitelné coby důkaz.

[13] 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.

III. B Osvobození od daně

[14] Žalobce dále namítl, že pokud by přistoupil na argumentaci žalovaného a měl by odvést daň ze zboží s kódem nomenklatury 27101999, pak je třeba prokázat, že žalobce toto zboží užil jako pohonné hmoty. Zboží s kódem nomenklatury končícím 99 je totiž osvobozeno od daně, resp. daňová povinnost u tohoto zboží vzniká až v okamžiku, kdy je toto zboží užito způsobem vylučujícím osvobození od daně, čímž je užití základových olejů jako pohonných hmot. Tento způsob užití základových olejů však musí být žalobci prokázán. Jak vyplývá z účetnictví žalobcem žádné takové zboží nebylo užito či prodáno jako pohonné hmoty. I pokud by došlo k pozměnění zboží skladovaného žalobcem, nevzniká žalobci povinnost žádného doplatku. Žalovaný tedy neměl právo jakoukoliv daň či její doplatek vyměřit.

III.C Nedostatek pasivní legitimace

[15] Další námitka spočívá v tom, že v době provádění místního šetření měla celý areál na adrese H., M. 603, pronajatý společnost Sloubau, s.r.o., přičemž pronájem areálu je prokazatelný smlouvou o pronájmu, která je součástí účetnictví žalobce. Žalobce zdůraznil, že předmětný vzorek byl odebrán od společnosti Sloubau, s.r.o., se kterou bylo z počátku daňového řízení jednáno. Dokonce i protokol o kontrole byl sepsán s touto společností. Žalobce nevidí důvod, proč by měl plnit daňovou povinnost za cizí subjekt. Skutečnost, že žalobce nebyl v době kontroly majitelem kontrolovaného zboží, je důsledkem toho, že žalovaný ani správce daně nevzali v potaz důkaz účetnictvím žalobce. V daném případě nebylo možné vést daňové řízení ani vyměřit daň proti osobě odlišné od daňového subjektu.

IV. Vyjádření žalovaného

[16] 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.

[17] 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 celého případu lze vidět, 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 Praha. 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.

[18] 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.

[19] K námitce týkající se norem ČSN, žalovaný uvedl, že lze souhlasit s žalobcem, že norma ČSN EN 14275, o kterou je opřen metodický postup MP 04-02, a podle které bylo postupováno při odběru kontrolního vzorku, má název Motorová paliva – Hodnocení kvality automobilového benzínu a motorové nafty – Vzorkování z výdejních pistolí veřejných a neveřejných čerpacích stanic. Avšak rozšířeným výkladem této normy lze označit i výdejní stojan napojený na zásobník, ze kterého je stáčen a prodáván vybraný výrobek (deklarovaný jako motorová nafta), zákazníkům (velko i maloobtěratelům) nebo použit pro vlastní potřebu, pod pojem výdejní pistole čerpací stanice, neboť z výdejního stojanu, resp. jeho výstupního zařízení je odebírán finální vybraný výrobek určený pro odběratele – zákazníka, kterému je prodáván. Z tohoto důvodu je určující, jaký druh (kód nomenklatury) vybraného výrobku je na výstupu z výdejního stojanu, nikoliv v různých výškách zásobníku, ve kterém je skladován.

[20] Další námitky (osvobození od daně a nedostatek pasivní legitimace) považuje žalovaný za naprosto 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.

[21] 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 nulovou důkazní hodnotu.

V. Posouzení věci krajským soudem

[22] 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.

[23] 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.

V. A K provedenému dokazování

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

[25] 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.“*

[26] 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.“*

[27] 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 přihlédnout 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 95/2008 – 91, dostupný na www.nssoud.cz).

[28] Ve 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, žalobce skutečně nabyt 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 vytýkácí 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 201/2006-111.

[29] 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 stihá, 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.

[30] 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 stihá 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 vážících se výlučně k daňové povinnosti subjektu.“

[31] Z vytykácího řízení vyplynulo, že žalobce skladoval jiný než deklarovaný výrobek. Tento závěr je podložen listinnými důkazy založenými ve spise. Jedná se zejména o skladovou kartu zásob ze dne 11. 5. 2005, protokol o odběru vzorku ze dne 11. 5. 2005, č. j. 2124/05-2162-02, a odborný posudek Celně technické laboratoře ze dne 12. 7. 2005, zn. PH1564F/05, z jehož závěru k odebranému vzorku vyplynulo, že z naměřených fyzikálně chemických parametrů nevyhovují ČSN EN 590 a vyhlášce MPO 229/2004 Sb. pro motorovou naftu hodnoty destilace při 350 a 360 °C, obsah síry a hustota při 15 °C; vzorek obsahuje více než 30 % obj. výševroucí ropné látky (např. mazací olej); vzorek nelze zařadit jako plynový olej ani jako topný olej, protože není barven a značkován. Bylo by jej možno zařadit jako „Těžký olej – mazací olej – pro jiné účely – ostatní mazací olej“ do podpoložky CS 2710 19 99.

[32] 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 [31]), především odborný posudek Celně technické laboratoře, jednoznačně vyvracejí možnost, že by žalobce skladoval jím tvrzené zboží.

[33] 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).

[34] K námitce o pochybení při odběru kontrolního vzorku spočívající v tvrzení žalobce, že nebyla dodržena norma ČSN EN ISO 3170 soud odkazuje na odborné posouzení k odběrům a výsledkům analýzy vzorků vypracované dne 30. 8. 2010 Generálním ředitelstvím cel, z něhož vyplývá, že motorová nafta je homogenní směs uhlíků, jejíž vlastnosti jsou v celém objemu stejné a k separaci vrstev u ní nedochází. Žalobce si sám protiřečí, jestliže tvrdí, že skladoval motorovou naftu a současně argumentuje normou, která je aplikována pouze v případech, pokud obsah nádrže není homogenní. K tomu, že odebraný vzorek nevyhověl svou kvalitou jakostní normě ČSN 590 a vyhlášce 229/2004 Sb., kterou se stanoví požadavky na pohonné hmoty pro provoz vozidel na pozemních komunikacích a způsob sledování a monitorování jejich jakosti, nedošlo v důsledku separace vrstev v motorové naftě ani v důsledku pochybení při odběru vzorku. Vzorek nebylo nutné odebírat ze tří různých vrstev a odběr výdejní pistolí z výdejního stojanu napojeného na zásobník, v němž žalobce skladoval deklarovanou motorovou naftu, nebyl proveden chybným způsobem, tudíž odebraný vzorek je použitelný jako důkaz.

[35] 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).

[36] 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 334.022,- Kč byla vyměřena zákonným způsobem.

V. B K námitce osvobození od daně

[37] 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, které měl či mohl znát, již

v době, kdy odvolací řízení (v přezkoumávaném případě šlo o dvě odvolací řízení) probíhala. Za této situace se soud nedomnívá, že by bylo případné žalovanému vytýkat, že se těmito skutečnostmi nezabýval. S ohledem na recentně širěji pojímané meze soudního přezkumu, soud přezkoumal i tyto námitky, ovšem neshledal jejich důvodnost.

[38] V souvislosti s přípustností žalobních námitek, které 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.*“

[39] V daném případě byla sazba daně pro těžký plynový olej kódu nomenklatury 27101941 a jiný minerální olej kódu nomenklatury 27101999 totožná. Dle zákona o spotřebních daních, ve znění účinném v květnu 2005, byl těžký plynový olej uvedený pod kódem nomenklatury 27101941 předmětem daně dle § 45 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Sazba daně byla pro tento minerální olej stanovena v § 48 odst. 1 zákona o spotřebních daních ve výši 9950 Kč/1000 l. Minerální olej kódu nomenklatury 27101999 byl předmětem daně dle § 45 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních a sazba byla stanovena dle § 48 odst. 10 zákona o spotřebních daních takto: „*Minerální oleje uvedené v § 45 odst. 3 se zdaňují stejnou sazbou jako minerální olej uvedený v § 45 odst. 1, kterému se vlastnostmi a účelem použití nejvíce přibližují.*“ Shoda vlastností byla prokázána odborným posudkem Celně technické laboratoře a účel použití se prolíná celým daňovým řízením.

[40] Podle ustanovení § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních „*u minerálních olejů podle odstavce 3 vznikne při uvedení do volného daňového oběhu povinnost přiznat a zaplatit daň pouze tehdy, jsou-li určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů nebo výrobu tepla.*“

[41] Z obsahu daňového spisu, zejména z kontextu vyjádření žalobce ze dne 25. 5. 2010, z kontextu jeho odvolání ze dne 25. 5. 2010, rovněž z kontextu žaloby vyplývá, že žalobce původně deklarovanou „*motorovou naftu*“ dál prodával svým odběratelům. Na straně 4 vyjádření žalobce ze dne 25. 5. 2010, na straně 2 odvolání ze dne 25. 5. 2010 a na straně 3 žaloby žalobce shodně uváděl: „*Motorová nafta je přitom uskladněna ve speciálním zásobníku, z něhož je ihned prodávána velkoodběratelům i maloodběratelům žalobce, případně čerpána pro vlastní spotřebu společnosti.*“

[42] Žalobci vznikala povinnost přiznat a zaplatit daň, neboť předmětný výrobek, ohledně něhož byl na základě výsledku provedeného dokazování vysloven správcem daně skutkový a právní závěr, že se jedná o minerální olej, žalobce nabízel nejen k prodeji, ale používal i pro vlastní spotřebu. S přihlédnutím k výše uvedené argumentaci soud dospěl k závěru, že v přezkoumávaném případě neshledal důvod pro osvobození od daně ve smyslu ustanovení § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních.

V. C Nedostatek pasivní legitimace

[43] Ani námitku žalobce, že celý areál na adrese H., M. 603, byl pronajat, neshledal soud ve věci relevantní. Ve smyslu ustanovení § 15 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků bylo možné místní šetření provádět jak u subjektu daně, tak u jiných osob. Ustanovení § 15 odst. 1 věta první zákona o správě daní a poplatků v rozhodném období znělo takto: „*Správce daně je oprávněn v souvislosti s daňovým řízením provádět místní šetření jak u subjektu daně, tak i u jiných osob.*“

[44] Z dikce citovaného ustanovení nevyplývá povinnost správce daně předem daňovému subjektu oznamovat provedení místního šetření. Takový postup by byl protismyslný, neboť účelem místního šetření je okamžité zjištění daňově relevantního skutkového stavu. Odkladem či následným provedením šetření poté, kdy o něm bude daňový subjekt informován, by došlo k popření smyslu a významu místního šetření.

[45] Z protokolu o místním šetření ze dne 29. 9. 2005, č. j. 5251/05-2162-02, konaném ve skladu minerálních olejů na adrese H., M. 603, u daňového subjektu Sloubau, s.r.o., které bylo prováděno v souvislosti se zjištěním dalších skutečností souvisejících s odběrem vzorků motorové nafty dne 11. 5. 2005, především vyplývá, že jednatel tohoto daňového subjektu Ing. M. B. vypověděl, že vlastníkem motorové nafty uskladněné v nádrži č. 2, ze které byl dne 11. 5. 2005 odebrán kontrolní vzorek, byl žalobce. Uváděná skutečnost vyplývá rovněž ze skladové karty zásob ze dne 11. 5. 2005. V průběhu místního šetření u společnosti Sloubau, s.r.o., bylo tedy zjištěno, že skladovatelem (a vlastníkem) minerálního oleje v nádrži č. 2 skladu na adrese H., M. 603, byl žalobce.

[46] Se závěrem vysloveným daňovými orgány, že minerální olej s kódem nomenklatury 27101999 skladoval žalobce, přičemž pro postavení plátce daně ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je určující skladování vybraných výrobků, se soud plně ztotožňuje a námitku nedostatku pasivní legitimace považuje za nedůvodnou.

VII. Shrnutí a náklady řízení

[47] 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.

[48] 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 nepřekoumatelnosti 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.*“

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

[50] Výrok o náhradě nákladů řízení ve vztahu mezi účastníky je odůvodněn ustanovení § 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 č e 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 30. srpna 2012

JUDr. Zuzana Bystřická, v. r.
předsedkyně senátu