



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce: **MARIN OIL s. r. o.**, se sídlem Pávovská 3136/73, Jihlava, zastoupeného JUDr. Lubomírem Málkem, advokátem se sídlem Horní 6, Havlíčkův Brod, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobách proti rozhodnutím Generálního ředitelství cel ze dne 19. 11. 2013, č. j. 40690-7/2013-900000-304.1, č. j. 40636-5/2013-900000-304.1 a č. j. 40633-5/2013-900000-304.1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 1. 4. 2015, č. j. 62 Af 3/2014 – 86,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Žalobci byla rozhodnutími Celního úřadu Jihlava (dále jen celní úřad) na základě pomůcek vyměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období srpen 2010 ve výši 177.609 Kč (rozhodnutí ze dne 1. 7. 2011, č. j. 12169-3/2011-216300-024), za zdaňovací období únor 2011 ve výši 24.140 Kč (rozhodnutí ze dne 1. 7. 2011, č. j. 12184-2/2011-216300-024) a za zdaňovací období říjen 2010 ve výši 84.674 Kč (rozhodnutí ze dne 1. 7. 2011, č. j. 12180-2/2011-216300-024). Celní technická laboratoř totiž při zkoumání

vzorků odebraných u žalobce při místních šetřeních uskutečněných ve dnech 23. 8. 2010, 22. 10. 2010 a 9. 2. 2011 zjistila, že žalobce v nádrži skladoval minerální olej jiného sazebního zařazení, než deklaroval.

[2] Žalovaný tyto platební výměry v záhlaví označenými rozhodnutími potvrdil. Dospěl totiž k závěru, že celní úřad postupoval v souladu s § 145 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen daňový řád), podmínky pro vyměření daně na základě pomůcek byly splněny. Pokud žalobce nedbalostí smíchal minerální olej uvedený v jím předložených dokladech s jinými minerálními oleji, jednalo se o *výrobu*, se kterou zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen zákon o spotřebních daních), spojuje vznik daňové povinnosti. Žalobce neprokázal, že by odlišné sazební zařazení odebraného vzorku minerálních olejů a minerálních olejů, k nimž se vztahují předložené doklady, bylo způsobeno smícháním řádně zdaněných minerálních olejů ve skladovacích nádržích čerpací stanice, jak požaduje § 45 odst. 12 písm. b) zákona o spotřebních daních.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutím žalovaného žaloby ke Krajskému soudu v Brně. Ten je nejprve spojil ke společnému projednání a následně v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Dospěl totiž k závěru, že žalobcovo tvrzení, že ke smíchání minerálních olejů došlo neúmyslným jednáním, není pro účely vyměření spotřební daně relevantní. Jestliže zákon o spotřebních daních v § 3 písm. u) výrobu označuje jako proces, je nepodstatné, zda se jedná o proces záměrný či neúmyslný. Stejně tak nepodstatný je s ohledem na zákonnou definici pojmu *výroba* obecný význam tohoto pojmu. Definice pojmu výroba je přitom v zákoně o spotřebních daních uvedena jasně a srozumitelně, neexistuje tedy prostor pro jiný výklad.

[4] Dále se soud zabýval tím, zda žalobce prokázal, že odlišné sazební zařazení bylo způsobeno smícháním řádně zdaněných minerálních olejů ve skladovacích nádržích čerpací stanice ve smyslu § 45 odst. 12 písm. b) zákona o spotřebních daních. Žalovaný žalobce k předložení důkazních návrhů, které by naplnění podmínek tohoto ustanovení prokázaly, řádně vyzval.

[5] Ohledně minerálního oleje, který měl být kontaminován a jehož sazební zařazení se v důsledku toho změnilo, správní spis podklady obsahuje. Jiná je však situace ve vztahu k minerálnímu oleji, který měl přepravovaný, resp. přečerpávaný minerální olej kontaminovat. Ke zdanění tohoto minerálního oleje žalobce nic neuvedl ani nedoložil. Na povinnosti prokázat zdanění i minerálního oleje „znečišťujícího“ nemůže nic změnit ani jeho údajně malé množství. Ustanovení § 45 odst. 12 písm. b) zákona o spotřebních daních totiž jednoznačně požaduje, aby byla daň zaplacená u obou smíchaných minerálních olejů.

[6] Soud tedy uzavřel, že i kdyby souhlasil s tvrzením, že autocisternu, primárně určenou k přepravě minerálních olejů, lze v určitých případech považovat za skladovací nádrž *sui generis* ve smyslu § 45 odst. 12 písm. b) zákona o spotřebních daních, v žalobcově případě nebyla naplněna podmínka prokázání zdanění smíchaných minerálních olejů. Žalobce tedy neprokázal, že by jeho situace spadala pod výjimku zakotvenou v § 45 odst. 12 písm. b) zákona o spotřebních daních. Žalovaný nepochybil, jestliže tuto výjimku na žalobce nevztáhl a potvrdil rozhodnutí celního úřadu, jimiž byla žalobci vyměřena spotřební daň za použití pomůcek.

II. Kasační stížnost

[7] Žalobce (dále též stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost namítaje jeho nezákonnost, tedy důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a vrátil věc soudu k dalšímu řízení.

[8] Dle názoru stěžovatele technologické pochybení při skladování a převážení minerálních olejů spočívající v jejich zanedbatelném neúmyslném smíšení není výrobou z hlediska § 3 písm. t) zákona o spotřebních daních. Za situace, kdy se právní předpisy ke vzniklé situaci blíže nevyjadřují, je potřeba vycházet z gramatického výkladu pojmu výroba. Tím je obvykle myšlen záměrný postup, jehož výsledkem má být produkt odlišných vlastností od použitých produktů. Stěžovatel je přesvědčen, že dotáže-li se běžného člověka, co si představuje pod pojmy *výroba* a *proces*, tak jeho odpověď nebude zahrnovat neúmyslné smíšení minerálních olejů. V případě pochybností o tom, zda daňová povinnost vznikla či nikoliv, mají být předpisy vyloženy ve prospěch stěžovatele. Pouze takový výklad je v souladu s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, dle kterého lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona.

[9] Stěžovatel nesoulad údajů o převážených minerálních olejích odůvodnil. Téměř jistě byl způsoben tím, že na čerpací stanici bylo převáženo malé množství benzínu, které bylo při stáčení kontaminováno zbytkem nafty v měřicím zařízení a filtru cisterny. Dle vedoucí laboratoře ČEPRO a. s. Šlapanov již příměs 0,3% až 0,5% může způsobit, že při analýze vzorek nebude odpovídat ČSN. Obdobnou situaci se přitom Nejvyšší správní soud zabýval na straně 3 a 4 rozsudku ze dne 26. 3. 2015, č. j. 5 Afs 74/2014 - 25. Dle stěžovatele se jedná o otázku pro daňové řízení klíčovou. Podobná situace je i u motorové nafty, u které bylo zjištěno, že některým parametrům jakostní normy vzorek odpovídal.

[10] Daň byla vyměřena podle ustanovení § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních v návaznosti na ustanovení § 3 odst. 1 bod 4 tohoto zákona, a to z důvodu, že stěžovatel neprokázal, že původní dva minerální oleje byly zdaněné. S tím stěžovatel nesouhlasí. Zákon o spotřebních daních v § 5 jasně stanoví způsob prokázání zdanění, a to předepsanými doklady. V tomto ustanovení je uvedeno, že na daňovém území České republiky se prokazuje zdanění vybraných výrobků uvedených do volného oběhu daňovým dokladem nebo dokladem o prodeji či dokladem o dopravě vybraných výrobků do volného daňového oběhu. Jiné podmínky v podstatě nejsou stanoveny. Z toho vyplývá, že předložením těchto dokladů se má za prokázané, že se jedná o výrobky zdaněné. Stěžovatel zákonem požadované doklady předložil, nebyl tedy důvod k vyměření daně. Žalovaný v rozporu s právními předpisy požaduje splnění přísnějších podmínek, než stanoví zákon. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí také uvádí, že stěžovatel neuvedl nic o zdanění minerálního oleje, který měl znečistit přepravovaný olej. Uvést tyto údaje nebylo dle stěžovatele důležité. Pokud je žalovaný opačného názoru, měl stěžovateli poskytnout potřebná poučení dle § 6 odst. 3 daňového řádu. Stěžovatel odebírá minerální oleje od subjektů se sídlem v České republice. Spotřební daň tedy již musela být někým zaplacená. V průběhu dokazování nebyl prokázán opak a k této podstatné skutečnosti nebylo nijak přihlédnuto.

[11] K prokázání jím tvrzených skutečností stěžovatel navrhl několik důkazů včetně ohledání cisterny, ty však nebyly provedeny. Dle odůvodnění rozhodnutí žalovaného: „*i kdyby autocisterna byla poškozena takovým způsobem, že došlo ke znečištění...*“. Možnost smíšení (znečištění) minerálních olejů je však konstrukčním rysem autocisterny, nikoliv jejím poškozením. Závěr o potřebnosti provedení navržených důkazů pak musí být nutně nesprávný.

III.

Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[12] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti upozornil, že pojem výroba je definován legálně v § 3 písm. t) zákona o spotřebních daních, proto není podstatné, jak jej subjektivně chápe stěžovatel. Stěžovatel se stal plátcem spotřební daně dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních.

[13] Ve vztahu k neprovedení důkazu ohledání autocisterny je irelevantní, čím bylo protékání komor způsobeno. Ať už byla autocisterna poškozena či konstruována takovým způsobem, že u minerálních olejů v ní přepravovaných docházelo ke znečišťování jinými oleji, podstatné je, že znečištění dosáhlo takového stupně, že způsobilo změnu nomenklatury u přepravovaného minerálního oleje. Tím byla naplněna zákonná definice pojmu výroba.

[14] Stěžovatelova námitka, že jej měl žalovaný vyzvat, aby prokázal řádné zdanění minerálního oleje, který znečistil minerální olej přepravovaný, byla důvodem, proč krajský soud původně rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil je žalovanému zpět (rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 13. 8. 2013, sp. zn. 62 Af 22/2012, 62 Af 24/2012 a 62 Af 25/2012). Žalovaný poté stěžovatele v souladu s právním názorem krajského soudu vyzval k prokázání jeho tvrzení, že odlišné sazební zařazení odebraných vzorků bylo způsobeno smícháním dvou řádně zdaněných minerálních olejů. Žalovaný má tedy za to, že stěžovatele v tomto ohledu dostatečně poučil.

IV.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Stěžovatel namítá, že neúmyslné smíchání jednoho minerálního oleje s jiným nelze považovat za výrobu ve smyslu zákona o spotřebních daních. V pochybnostech měly být dle stěžovatele příslušné právní předpisy vyloženy v jeho prospěch.

[18] Tato námitka není důvodná. Pojem *výroba* definuje zákon o spotřebních daních ve znění účinném ke dni vydání rozhodnutí celního úřadu v § 3 písm. u) bod 3. takto: „*výrobou se rozumí proces, při kterém z minerálního oleje, který je uveden pod jedním kódem nomenklatury, vznikne minerální olej, který je uveden pod jiným kódem nomenklatury, s výjimkou činností podle § 45 odst. 12*“, (v aktuálním znění zákona o spotřebních daních je

totožná definice obsažena v § 3 písm. t), na který jak stěžovatel, tak i žalovaný ve svých podáních odkazují).

[19] Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 26. 4. 2007, č. j. 5 Afs 96/2006 – 58, publ. pod č. 1268/2007 Sb. NSS konstatoval, že výrobu je třeba chápat nejen jako technologický proces vzniku nového výrobku, při němž dochází ke změně vlastností, ale rovněž postup, kdy konečný produkt se odlišuje od původního produktu jen v důsledku své vnější úpravy. *Výrobou se rozumí jak vnější změna v úpravě, tak i změna nomenklaturního označení.* K otázce výroby se vyslovil rovněž Ústavní soud v nálezu ze dne 27. 6. 2000, ve věci sp. zn. II. ÚS 157/97, kde mimo jiné konstatoval, že výrobou ve smyslu § 3 zákona o spotřebních daních je i proces administrativní změny, tj. právně významné nové označení výrobku.

[20] Jak ze samotného ustanovení zákona o spotřebních daních, tak i z k němu se vztahující judikatury jednoznačně vyplývá, co je obsahem pojmu výroba. Není zde dán tedy žádný prostor pro jakékoliv pochybnosti, při nichž by měla být právní úprava vykládána ve prospěch stěžovatele, jak se sám domnívá.

[21] Posouzení, zda se na stěžovatele nevztahuje některá z výjimek dle § 45 odst. 12 zákona o spotřebních daních: *„za výrobu minerálních olejů se nepovažuje a) smíchání minerálních olejů již uvedených do volného daňového oběhu v běžných nádržích motorových dopravních prostředků (§ 63 odst. 2) na čerpacích stanicích, b) smíchání minerálních olejů již uvedených do volného daňového oběhu ve skladovacích nádržích čerpacích stanic, pokud se jedná o minerální oleje, u nichž již byla spotřební daň zaplacená a jejichž sazba daně není nižší než sazba daně vzniklé směsi, nebo pokud tato výsledná směs neobsahuje minerální oleje, u kterých lze uplatnit nárok na vrácení daně podle § 54 odst. 3“,* bylo poté předmětem předcházejícího řízení. Žalovaný i krajský soud dospěli k závěru, že toto ustanovení na stěžovatele nedopadá.

[22] Další kasační námitkou brojí stěžovatel proti neprovedení jím navrhovaných důkazů v řízení před žalovaným. Při posuzování důvodnosti této námitky je třeba vycházet z § 92 daňového řádu, dle něhož *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů* (odstavec 2). *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních* (odstavec 3). *Po provedeném dokazování správce daně určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepíše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise* (odstavec 7).

[23] Správce daně je povinen hodnotit provedené důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo (srov. § 8 odst. 1 daňového řádu).

[24] Nejvyšší správní soud je s ohledem na výše uvedené přesvědčen, že žalovaný požadavkům vymezeným v § 92 odst. 2 daňového řádu dostál a v řízení řádně zjistil skutkový stav. V nyní projednávané věci nepřistoupil k stěžovatelem navrhnutému ohledání cisterny, jelikož dospěl k závěru, že i kdyby byla autocisterna poškozena takovým způsobem, že u minerálních olejů v ní dopravovaných dochází ke znečištění

jinými minerálními oleji, navrhovaný důkaz neprokazuje, že k takovému znečištění došlo u minerálních olejů, ze kterých je napadeným rozhodnutím vyměřována spotřební daň. I kdyby se odvolateli podařilo prokázat, že ke znečištění došlo v přepravní komoře autocisterny, stále takové smíchání bez dalšího nespadá pod výjimky z pojmu výroba dle § 45 odst. 12 zákona o spotřebních daních.

[25] Nejvyšší správní soud neshledal, obdobně jako krajský soud, že by žalovaný při hodnocení důkazů vybočil z mezí daných § 8 daňového řádu. Naopak, jeho argumentace byla přiléhavá, dostatečně podrobná a logická a vnitřně nerozporná

[26] V kasační stížnosti i v žalobě stěžovatel namítá, že závěr žalovaného o nutnosti provedení důkazů musí být nesprávný, jelikož ke smíchání nedošlo v důsledku poškození autocisterny, ale v souvislosti s jejím technickým řešením. Do protokolu o ústním jednání konaném dne 18. 5. 2011, č. j. 5336-7/2011-216300-024, přitom právní zástupce v souvislosti s možným znečištěním minerálních olejů v autocisterně uvedl: *„zřejmě došlo k technologické nekázni při nakládce nafty, kdy cisternový automobil nebyl zcela vyprázdněn a vyčištěn od olejů, které byly přes tuto cisternu stáčeny. Tato technologická závada byla zjištěna až v průběhu měsíce února 2011...“* Není tedy pochybením správního orgánu, pokud z této formulace při odůvodňování neprovedení důkazu vycházel.

[27] Nicméně ať už byla autocisterna poškozena nebo konstruována tak, že v ní mohlo dojít ke smíšení minerálních olejů, závěry správního orgánu, kterými zdůvodnil její neohledání, je třeba v obou případech považovat za dostatečné. Stěžovateli totiž nebyla vyměřena daň v důsledku konstrukce autocisterny, ale z důvodu, že se mu nepodařilo prokázat naplnění podmínek § 45 odst. 12 o spotřebních daních – tedy řádné zdanění obou minerálních olejů, jež se v autocisterně smísily. Ani tato námitka tedy není důvodná.

[28] Dále stěžovatel v kasační stížnosti tvrdí, že nebylo důležité uvést informace o zdanění minerálního oleje, který přepravovaný olej znečistil. Pokud byl žalovaný opačného názoru, měl mu poskytnout poučení v souladu s § 6 odst. 3 daňového řádu.

[29] Zde je nutno podotknout, že právě za účelem zjištění možnosti, zda lze v případě stěžovatele aplikovat výjimku z povinnosti platit spotřební daň, bylo původně rozhodnutí žalovaného krajským soudem zrušeno rozsudky ze dne 13. 8. 2013, sp. zn. 62 Af 22/2012, 62 Af 24/2012 a 62 Af 25/2012. Žalovaný poté výzvami ze dne 24. 9. 2013, č. j. 40690-5/2013-900000-304.1, č. j. 40636-3/2013-900000-304.1 a č. j. 40633-3/2013-900000-304.1 stěžovatele vyzval *„k doplnění odvolání...o návrhy důkazů prokazujících tvrzení, že odlišné sazební zařazení odebraného vzorku minerálních olejů a minerálních olejů, k nimž se vztahují přiložené doklady, bylo způsobeno smícháním řádně zdaněných minerálních olejů...“*

[30] Z textu výzev tedy jasně vyplývá (jak ostatně správně uzavřel i krajský soud), že žalovaný požadoval doplnění o podklady ohledně zdanění obou minerálních olejů, které byly v autocisterně smíchány – jak oleje přepravovaného, tak i oleje, který jej znečistil. Námitka tedy není důvodná.

[31] Dále stěžovatel namítá, že se žalovaný ani krajský soud nevypořádali s jeho tvrzením, že dle vedoucí laboratoře ČEPRO a. s. Šlapanov již příměs 0,3 – 0,5 % nafty může způsobit, že při analýze vzorek benzínu Natural 95 nebude odpovídat ČSN.

[32] Jelikož žalobce tuto námitku neuplatnil v řízení před krajským soudem, ačkoliv tak učinit mohl, Nejvyšší správní soud se jí v souladu s § 104 odst. 4) s. ř. s. nezabýval. Nejvyšší správní soud totiž přezkoumává pouze zákonnost závěrů krajských soudů k jednotlivým skutkovým a právním otázkám, které jim byly v žalobách předestřeny, jak ostatně již v minulosti několikrát judikoval, např. v rozsudku ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155. Vyloučení námitek z řízení o kasační stížnosti však není hodnocením jejich relevance v případě, že by byly uplatněny včas.

[33] Stejná je situace i ohledně stěžovatelovy námitky, že v § 5 zákona o spotřebních daních je jasně stanoven způsob prokázání zdanění předepsanými doklady. Na území České republiky se zdanění prokazuje daňovým dokladem nebo dokladem o prodeji či dokladem o dopravě. Tyto doklady stěžovatel předložil, proto je přesvědčen, že své zákonné povinnosti dostál. Žalovaný dle něj nemůže požadovat splnění přísnějších podmínek, než stanoví zákon, spotřební daň již musela být někým zaplacená a v řízení nebyl prokázán opak. Tato námitka rovněž nebyla v řízení před krajským soudem vznesena, ani Nejvyšší správní soud se jí proto nezabýval.

V.

Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[34] Nejvyšší správní soud tedy neshledal námitky stěžovatele důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[35] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. srpna 2015

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu