



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **STRATEGIN 1, a. s.**, se sídlem Praha 2, Vyšehradská 1349/2, zastoupené Mgr. Petrem Čubíkem, advokátem se sídlem Olomouc, Wellnerova 1322/3C, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 7, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 7. 2017, č. j. 11 Af 11/2016-40,

**takto:**

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů o kasační stížnosti.

### Odůvodnění:

[1] Na základě provedené daňové kontroly vydal Celní úřad pro hl. m. Prahu (dále jen „správce daně“) dodatečný platební výměr ze dne 30. 1. 2015, č. j. 18495/2015-510000-31, kterým žalobkyni dodatečně vyměřil spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období září 2010 ve výši 114 020 Kč a předepsal penále ve výši 22 804 Kč. Odvolání proti tomuto rozhodnutí zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 12. 2015, č. j. 49945-3/2015-900000-304.1, a rozhodnutí správce daně potvrdil. Žalovaný se ztotožnil se správcem daně, že žalobkyně neprokázala řádné zdanění minerálních olejů zjištěných v nádrži jí provozované čerpací stanice na adrese Černá Hora, Svitavská 53. Analýzou vzorků paliva odebraných z této nádrže bylo zjištěno, že obsažený minerální olej neodpovídal kódu nomenklatury benzínu Super BA 95, který žalobkyně deklarovala na dodacích nákladních listech. Vzhledem k tomu, že žalobkyně nepředložila žádné důkazy o tom, jaká látka a za

jakých okolností znečistila tento benzín, nebylo možno posoudit, zda touto znečišťující látkou byl minerální olej, uvedený do volného daňového oběhu, nebo nějaká jiná látka, ani kde ke znečištění automobilového benzínu došlo. Nebyly proto splněny základní podmínky použití výjimky dle § 45 odst. 12 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Předchozí řádné zdanění paliva Super BA 95 je přitom irelevantní pro řádné zdanění výsledné směsi, která má jiný kód nomenklatury nebo která je jiným předmětem daně; z toho důvodu nedošlo ke dvojímu zdanění.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu k Městskému soudu v Praze, který ji rozsudkem ze dne 31. 7. 2017, č. j. 11 Af 11/2016-40, zamítl. Městský soud zdůraznil, že žalobkyně ničeho nenamítala proti zjištění správce daně, že se v nádrži čerpací stanice nacházel kontaminovaný automobilový benzín. Důvodem pro dodatečné stanovení daně pak byla právě skutečnost, že v této nádrži byla zjištěna látka, která nebyla automobilovým benzínem Super BA 95. Dodané palivo bylo znečištěno jinou látkou v takovém množství, že se změnil jeho kód nomenklatury, a stal se tak jiným předmětem daně. Městský soud proto přisvědčil žalovanému, že látka zjištěná v nádrži této čerpací stanice byla důvodem pro doměření spotřební daně.

[3] Městský soud uvedl, že žalobkyně neprokázala řádné zdanění minerálních olejů v nádrži, ze které byl odebrán předmětný vzorek, ačkoli byla správcem daně vyzvána k doložení potřebných dokladů. Žalovaný v napadeném rozhodnutí rozlišil vybrané výrobky podléhající daňové povinnosti na dvě skupiny, a to na vybrané výrobky uvedené na dodacích nákladních listech a vybrané výrobky, které se nacházely v nádrži čerpací stanice. Zdanění dodaných pohonných hmot v množství uvedeném na dodacích nákladních listech žalovaný nerozporoval. Nádrž čerpací stanice však neobsahovala minerální olej, jehož vlastnosti by odpovídaly automobilovému benzínu Super BA 95 deklarovanému na těchto dodacích nákladních listech, ale obsahovala blíže nezjištěnou látku – minerální olej, ze které nebyla spotřební daň odvedena.

[4] Městský soud se proto neztotožnil s námitkou dvojího zdanění, neboť žalobkyně nedoložila doklady týkající se dodávek vybraných výrobků, které byly obsaženy v nádržích. Jelikož podle § 8 zákona o spotřebních daních vzniká daňová povinnost výrobou vybraných výrobků na daňovém území Evropského společenství, zabýval se dále městský soud výkladem pojmu *výroba* ve smyslu § 3 písm. u) bod 2. a 3. zákona o spotřebních daních, ve znění účinném pro nyní projednávanou věc, tj. do 30. 4. 2011. Konstatoval, že výrobou se rozumí nejen technologický proces vzniku nového výrobku, při němž dochází ke změně vlastností, ale rovněž postup, kdy se konečný produkt odlišuje od původního produktu jen v důsledku své vnější úpravy. Výrobou je jak vnější změna v úpravě, tak i změna nomenklaturního označení. Okolnost, zda k procesu vzniku nového výrobku došlo úmyslně, či ne, není rozhodná; stejně tak není relevantní obecný význam slova *výroba*, neboť tento pojem je v zákoně dostatečně určitě definován. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 27. 6. 2000, sp. zn. II. ÚS 157/97, pak pod pojem *výroba* spadá i proces administrativní změny, tj. právně významné nové označení výrobku.

[5] Případ žalobkyně přitom nespadá pod výjimku dle § 45 odst. 12 zákona o spotřebních daních, podle něhož se za výrobu minerálních olejů nepovažuje (1) smíchání minerálních olejů již uvedených do volného daňového oběhu v běžných nádržích

pokračování

motorových dopravních prostředků (§ 63 odst. 2) na čerpacích stanicích [§ 45 odst. 12 písm. a)] a (2) 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 [§ 45 odst. 12 písm. b)]. Městský soud připomněl, že správce daně se pokoušel zjistit, jaká látka kontaminovala automobilový benzín a jaký výrobek se nacházel v kontrolované nádrži před zdokladovanými závozy paliva Super BA 95. Žalobkyně však potřebné doklady nedoložila a nepředložila ani požadované účetnictví. Městský soud se proto ztotožnil se žalovaným, že proces, při kterém v nádrži čerpací stanice došlo ke kontaminaci automobilového benzínu jinou látkou, je třeba posoudit jako výrobu, s níž zákon o spotřebních daních spojuje vznik daňové povinnosti.

[6] Konečně městský soud neshledal důvodnou ani námitku, že protokol o odběru vzorku neobsahoval číslo pečeti, v důsledku čehož nebylo zřejmé, jaký vzorek paliva byl kontrolován. Je sice pravdou, že podle § 4 odst. 3 písm. f) vyhlášky č. 133/2010 Sb., o jakosti a evidenci pohonných hmot (dále jen „vyhláška č. 133/2010 Sb.“), musí protokol obsahovat číslo pečeti – které v protokolu skutečně uvedeno nebylo – nicméně v tomto protokolu se výslovně uvádí, že vzorkovnice byla zajištěna bezpečnostním štítkem České obchodní inspekce (dále jen „ČOI“), a v inspekční zprávě č. 2066/2010, jejímž obsahem jsou výsledky laboratorních zkoušek předmětného vzorku, je uvedeno, že vzorek byl zapečetěn. Postupem inspektorů ČOI v této věci tak nemohlo dojít k záměně odebraných vzorků. Jak uvedl žalovaný, standardní postup inspektorů ČOI je takový, že po uzavření vzorkovnice je tato označena identifikačním číslem s pořadovým číslem vzorku a zapečetěna páskou ČOI s podpisy obou inspektorů. Pečetí se bezpečnostním štítkem částí přes štítek s identifikací vzorku a částí přes vzorkovnici; tím je vyloučena jakákoliv manipulace s odebranými vzorky. Číslo vzorku se zaznamenává do protokolu o odběru vzorku pohonných hmot. Vzorky jsou tedy zapečetěny tak, aby byla vyloučena jakákoliv manipulace s nimi, na identifikačním štítku je uvedeno číslo vzorku, kterým je vzorek jednoznačně identifikovatelný a který vylučuje možnost záměny. V protokolu o odběru vzorku na čerpací stanici u žalobkyně je číslo vzorku skutečně uvedeno. Městský soud proto uzavřel, že vzorek odebraný na dotčené čerpací stanici byl jednoznačně a nezaměnitelně označen číslem vzorku 204/30/10 uvedeným v protokolu a neuvedení čísla pečeti proto nemohlo způsobit zmatečnost napadených rozhodnutí.

[7] Proti tomuto rozsudku podává žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, kterou opírá o důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[8] Stěžovatelka předně nesouhlasí s tím, že chybějící číslo pečeti v protokolu o odběru vzorku neovlivňuje možnost identifikace odebraného vzorku. Odběry vzorků paliva a jejich kontrola se řídí vyhláškou č. 133/2010 Sb. Podle § 4 odst. 3 této vyhlášky se při každém odběru vzorku sepíše protokol, který musí obsahovat kromě jiných náležitostí i číslo pečeti. Stěžovatelka má za to, že obligatorní požadavek na označení kontrolovaného vzorku nelze obejít úvahami o tom, že v této věci bylo postupováno standardně, jak uvedl městský soud. Pokud by nebylo nutné vzorek opatřit číslem pečeti, zákonodárce by tento požadavek nestanovil. Městský soud pak z tohoto nedostatku nevyvodil patřičné důsledky. Chybějící číslo pečeti činí podklady pro vydání dodatečného platebního výměru

nepřezkoumatelnými, neboť není zřejmé, jaký vzorek paliva byl kontrolován. V důsledku toho působí obě správní rozhodnutí nepřesvědčivě a zmatečně.

[9] Podle stěžovatelky není správný právní názor městského soudu ani v otázce tzv. dvojího zdanění. Správce daně jednoduše vypočetl daňovou povinnost stěžovatelky ze všech vybraných výrobků, které byly v daný okamžik v nádrži čerpací stanice, tedy i z těch, které tam byly navezeny jako řádně zdaněné. Množství stočené pohonné hmoty vyplývá z dodacích nákladních listů. Správce daně nerozporoval, že automobilový benzín byl do nádrže dodán, a současně odmítá, že k jeho smíchání došlo mimo čerpací stanici. Stěžovatelka proto trvá na tom, že naplnila podmínky § 45 odst. 12 zákona o spotřebních daních. Městský soud se však vůbec nezabýval úvahou, že ke vzniku směsi došlo právě na čerpací stanici.

[10] Stěžovatelka dále tvrdí, že skutková podstata, z níž správce daně vycházel, nemá oporu ve spise, neboť správce daně ignoroval, případně správně nevyhodnotil tvrzení a důkazy, které předkládala. Žalovaný pak beze změny převzal jeho závěry. Stěžovatelka však v průběhu daňové kontroly předložila listiny a důkazní návrhy k prokázání původu zboží nacházejícího se v nádrži, a to minimálně v rozsahu realizovaných závozů, které správce daně zpochybnil. Nesouhlasí s názorem městského soudu, že je nezbytné rozlišovat mezi výrobky, které se nacházejí v nádrži, a výrobky, které byly do nádrže dodány, neboť tak nečiní ani správce daně. Podle stěžovatelky není mezi stranami sporu o tom, jaká komodita byla do nádrže umístěna, tj. bylo prokázáno, že nádrž, ze které byly odebrány předmětné vzorky, obsahovala vybrané výrobky naskladněné v rámci stěžovatelkou specifikovaných závozů, tedy pohonné hmoty řádně zdaněné. Je pak iracionální a nelogické, že správce daně má pochybnosti o tom, jaká surovina byla uskladněna v dotčené nádrži, protože po odběru vzorků z této nádrže a na základě výsledků jejich rozborů je patrné, že charakteristické vlastnosti vybraných skladovaných výrobků neodpovídají vlastnostem vybraných výrobků uvedených na předložených dodacích nákladních listech. Stěžovatelka považuje tvrzení správce daně za rozporná, pokud na jedné straně zpochybňuje, že se v nádrži čerpací stanice nacházely vybrané výrobky řádně zdaněné, na druhou stranu konstatuje, že tato nádrž obsahuje blíže nezjištěnou látku, ze které nebyla spotřební daň odvedena. Vysvětlení správce daně, že je rozdíl mezi výrobky, které byly umístěny v nádrži, a výrobky, které byly kontrolovány, je tak podle stěžovatelky přinejmenším nepřesvědčivé. Stěžovatelka shrnuje, že v rámci daňového řízení dostatečně prokázala, jaké výrobky byly do nádrže umístěny a že se jedná o řádně zdaněné zboží.

[11] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný uvedl, že stěžovatelka podepsala protokol o odběru vzorku ČOI č. 30/13010, ve kterém se uvádí, že vzorkovnice byla zajištěna bezpečnostním štítkem ČOI. Má za to, že bylo postupováno v souladu s platnými právními předpisy, a že protokol o odběru vzorků obsahuje údaje uvedené v § 4 odst. 3 vyhlášky č. 133/2010 Sb. Žalovaný dále uvedl, že ČOI na svých stránkách zveřejňuje správní rozhodnutí, kterými jsou ukládány pokuty za prodej nekvalitních pohonných hmot. Na základě odběru vzorku 204/30/10 vedla ČOI se stěžovatelkou správní řízení, ve kterém jí rozhodnutím č. j. ČOI 1864/11/3000/R/N uložila pokutu ve výši 300.000 Kč, a toto rozhodnutí bylo potvrzeno v odvolacím řízení.

pokračování

[12] K námitce dvojího zdanění žalovaný zopakoval, že stěžovatelka předložila doklady pouze o dodávkách automobilového benzínu, nikoli o dodávkách vybraných výrobků, které byly dle laboratorní analýzy v nádrži čerpací stanice obsaženy; řádné zdanění benzínu je však irelevantní pro zdanění výsledné směsi (vybraného výrobku uvedeného pod jiným kódem nomenklatury). Základním předpokladem pro naplnění výjimky dle § 45 odst. 12 zákona o spotřebních daních je, že výsledná směs musí vzniknout smícháním minerálních olejů, uvedených do volného daňového oběhu, u nichž již byla spotřební daň zaplacená, a k tomuto smíchání musí dojít na čerpací stanici. Správce daně se v rámci daňové kontroly pokoušel zjistit, jaká látka mohla znečistit automobilový benzín tak, že došlo ke změně jeho nomenklatury, respektive ke změně předmětu daně. V průběhu daňové kontroly byla stěžovatelka opakovaně marně vyzývána k doložení dokladů o závozech vybraných výrobků, které předcházely zdokladovaným závozům do nádrže její čerpací stanice. Tyto doklady požadoval správce daně proto, aby zjistil, jaký vybraný výrobek se původně nacházel v kontrolované nádrži. Stejně tak stěžovatelku několikrát marně vyzýval, aby předložila své účetnictví, případně sdělila, kde se účetnictví fyzicky nachází. Bez těchto listin nebylo možné prověřit, zda se v předmětné nádrži nacházela látka, která by mohla znečistit automobilový benzín. Zároveň bylo dokazováním vyloučeno, že by k přimíchání znečišťující příměsi došlo během přepravy ze skladů společnosti ČEPRO a.s., nebo v samotných skladech této společnosti. Za této situace nelze posoudit, zdali znečišťující látkou byl minerální olej, uvedený do volného daňového oběhu, u nějž byla spotřební daň zaplacená, nebo nějaká jiná látka, ani kde ke znečištění automobilového benzínu došlo. Základní podmínky použití výjimky § 45 odst. 12 zákona o spotřebních daních tedy nebyly splněny.

[13] Stěžovatelka reagovala na vyjádření žalovaného replikou, v níž zopakovala, že absenci čísla pečeti nelze zhojit dodatečným vysvětlením správce daně, že vzorek byl odebrán v souladu s právními předpisy. Dále uvedla, že ačkoli jsou na procesní aktivitu daňového subjektu kladeny vyšší nároky, správce daně musí mít postaveno najisto, že zde nemohou být dány předpoklady pro vyloučení daňové povinnosti. Pokud žalovaný v závěru svého vyjádření výslovně uvedl, že nebylo možné posoudit, jakou látkou byl minerální olej znečištěn a kde se tak stalo, pak rozhodně nejde o situaci, kdy lze s potřebnou měrou pravděpodobnosti učinit závěr, že ke dvojímu zdanění nemohlo dojít. Tvrzení správce daně, že dokazováním byla vyloučena možnost dvojího zdanění, tak podle stěžovatelky dosavadní důkazní situaci neodpovídají.

[14] Žalovaný ve vyjádření k replice argumentoval, že stěžovatelka setrvale ignoruje princip přenášení důkazního břemene. V daňovém řízení bylo prokázáno, že v nádrži čerpací stanice byl jiný minerální olej, než ke kterému stěžovatelka předkládala doklady o řádném zdanění. Důkazní břemeno se přeneslo na stěžovatelku. Pokud se tedy stěžovatelka dovolává dvojího zdanění, musí prokázat splnění podmínek výjimky dle § 45 odst. 12 zákona o spotřebních daních.

[15] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] S ohledem na to, jakým způsobem je v nyní projednávané věci formulována kasační argumentace stěžovatelky, považuje Nejvyšší správní soud za vhodné úvodem připomenout, že řízení ve správním soudnictví, včetně řízení o kasační stížnosti, je ovládáno dispoziční zásadou. S výjimkami uvedenými v § 109 odst. 4 věty za středníkem s. ř. s. je tak Nejvyšší správní soud vázán důvody uvedenými v kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.), a proto obsah stížnostních bodů a kvalita jejich odůvodnění v kasační stížnosti do značné míry předurčují obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54; rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná z [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Rozsudek krajského (zde městského) soudu je tedy přezkoumáván v intencích kasačních námitek, se zřetelem k důvodům obsaženým v § 103 odst. 1 s. ř. s. Je nutno zdůraznit, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.) a důvody které v ní lze s úspěchem uplatnit, se tak musí upínat právě k tomuto rozhodnutí (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2003, č. j. 6 Ads 3/2003-73). Jinými slovy, „[u]vedení konkrétních stížných námitek [...] nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání nebo v žalobě, neboť odvolací a žalobní námitky směřovaly proti jiným rozhodnutím, než je rozhodnutí přezkoumávané Nejvyšším správním soudem“ (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006-58).

[18] Nejvyšší správní soud ve světle výše uvedeného nemůže odhlédnout od skutečnosti, že námitky uplatněné v kasační stížnosti se téměř kryjí s námitkami žalobními. Stěžovatelka totiž v podstatné části kasační stížnosti jen opakuje argumentaci, která již byla vypořádána v řízení před městským soudem. V této souvislosti je třeba poukázat na judikaturu kasačního soudu, podle níž „stěžovatelům nic nebrání zopakovat žalobní argumentaci v případech, kdy ji krajský soud dostatečně nevypořádal, směřuje-li taková argumentace k existenci kasačního důvodu ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (tedy nepřezkoumatelnosti soudního rozhodnutí či jiné vadě řízení před krajským soudem – v tomto případě nevyčerpání žalobou vymezeného předmětu řízení). Nejsou-li stěžovatelé spokojeni se skutkovým či právním posouzením věci, musí být z obsahu kasační stížnosti zřejmé, které závěry krajského soudu pokládají stěžovatelé za nedostatečné, respektive nesprávné, a z jakého důvodu. Neobsahuje-li kasační stížnost takovou argumentaci, je nutno na ni nahlížet jako na nepřipustnou, neboť se mýlí s kasačními důvody.“ Jak již bylo výše uvedeno, tímto směrem kasační argumentace v zásadě vedena není. Stěžovatelka namítá nesprávné posouzení právní otázky dvojího zdanění a neuplatnění výjimky podle § 45 odst. 12 písm. b) zákona o spotřebních daních, aniž by předestřela konkrétní protiargumenty proti závěrům městského soudu. Žalobní námitky přitom již byly městským soudem srozumitelně a přezkoumatelně vypořádány; případnou nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí by kasační soud musel zohlednit *ex officio* – viz § 109 odst. 4 věta za středníkem s. ř. s.

[19] Městský soud na straně 6 až 7 podrobně rozebral a vypořádal žalobní námitky týkající se smíchání minerálních olejů v nádrži čerpací stanice. Uvedl především, že v nádrži čerpací stanice došlo ke kontaminaci automobilového benzínu deklarovaného na dodacích nákladních listech jinou látkou. Stěžovatelka však ani na výzvu správce daně nedoložila, jaká jiná látka se nacházela v nádrži této čerpací stanice předtím, než do ní měl

pokračování

být stočen uvedený automobilový benzín; proto nebylo možné zjistit, zda i u této jiné látky byla již spotřební daň zaplacená. Stěžovatelka tak neprokázala naplnění podmínek uplatnění výjimky podle § 45 odst. 12 zákona o spotřebních daních; proto bylo nutné proces, při kterém došlo ke kontaminaci automobilového benzínu jinou látkou, posoudit jako výrobu ve smyslu § 3 písm. u) citovaného zákona, se kterou tento zákon spojuje vznik daňové povinnosti (§ 8 zákona o spotřebních daních). Nejvyšší správní soud konstatuje, že úvahy městského soudu jsou v nyní posuzované věci dostatečně zřetelné a logické. Napadený rozsudek je přezkoumatelný a opírá se o konkrétní ustanovení zákona i relevantní judikaturu.

[20] S výjimkami dále uvedenými lze tedy konstatovat, že kasační argumentace stěžovatelky pouze kopíruje (městským soudem přezkoumatelně vypořádanou) argumentaci žalobní; v tomto rozsahu jde proto o kasační stížnosti nepřipustnou a Nejvyšší správní soud se jí nemohl věcně zabývat (viz bod [18] tohoto odůvodnění).

[21] Ve vztahu k námitce dvojího zdanění stěžovatelka nad rámec žalobní argumentace pouze uvádí, že se neztotožňuje s názorem městského soudu, že je nezbytné rozlišovat mezi výrobky, které se nacházejí v nádrži a výrobky, které byly do nádrží dodány, neboť tak nečiní ani správce daně. Tato námitka je nedůvodná. Je třeba zdůraznit, že stěžovatelka nikdy nerozporovala zjištění správce daně, že se v nádrži čerpací stanice nacházela látka odlišná od deklarovaného dodaného automobilového benzínu, které vzniklo smícháním tohoto benzínu s jinou látkou. Stěžovatelka setrvale pomíjí fakt, že daňové povinnosti podléhá výroba vybraných výrobků na daňovém území Evropské unie nebo dovoz vybraných výrobků na daňové území Evropské unie (§ 8 zákona o spotřebních daních). Výrobou ve smyslu tohoto zákona se pak rozumí proces, při kterém (1) vybraný výrobek vznikne, anebo (2) z vybraného výrobku, který je předmětem daně, vznikne vybraný výrobek, který je jiným předmětem daně, anebo (3) z minerálního oleje, který je uvedený pod jedním kódem nomenklatury, vznikne minerální olej, který je uveden pod jiným kódem nomenklatury, ledaže se v případech ad 2 a 3 jedná o činnosti podle § 45 odst. 12 zákona o spotřebních daních [srov. § 3 písm. u) zákona o spotřebních daních]. Městský soud správně dovodil, že pojem *výroba* je autonomním pojmem zákona o spotřebních daních, jehož obecný význam je ve vztahu k posouzení daňové povinnosti irelevantní. Vycházel přitom z judikatury správních soudů i Ústavního soudu, podle níž se výrobou rozumí jak technologický proces vzniku nového výrobku, tak vnější změna v úpravě či změna nomenklaturního označení (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 5 Afs 96/2006-58, č. 1268/2007 Sb. NSS). Pod tento pojem pak spadá mimo jiné také neúmyslné smíchání výrobků (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 12. 8. 2015, č. j. 1 Afs 82/2015-31), či nové právně významné označení výrobku (nálezu Ústavního soudu ze dne 27. 6. 2000, sp. zn. II. ÚS 157/97).

[22] S ohledem na právě uvedené je nepochybné, že vznik směsi v nádrži čerpací stanice stěžovatelky, která již nadále neodpovídá parametrům dodaného benzínu, naplnil znaky výroby ve smyslu § 3 písm. u) zákona o spotřebních daních. Je proto také logické, že takto vzniklý výrobek je třeba odlišit od původního výrobku, s čímž se samozřejmě pojí i oprávnění správce daně ověřit, zda u tohoto výrobku byla odvedena spotřební daň. Jak bylo popsáno výše, stěžovatelka nedoložila, jaká látka kontaminovala deklarovaný benzín Super BA 95, tedy ani to, že šlo o látku, z níž byla řádně odvedena spotřební daň. Jestliže

tedy neprokázala, že toto smísení spadalo pod výjimku § 45 odst. 12 citovaného zákona, bylo namíste spotřební daň z celého objemu této směsi nacházející se v nádrži doměřit. Tento zákonem předpokládaný postup je ostatně logický; pokud by nebylo nutné u nového výrobku (byť vyrobeného na bázi řádně zdaněného výrobku) nutné prokázat, jaká další látka byla přimíchána (a že šlo o látku, u které byla taktéž odvedena spotřební daň), otevírala by se v praxi možnost uvádět do oběhu i nezdaněné minerální oleje.

[23] Není rovněž pravdou, že sám správce daně nerozlišuje mezi výrobky uvedenými na dodacích nákladních listech a výrobky obsaženými v nádrži čerpací stanice. Správce daně na straně 74 a 77 zprávy o daňové kontrole ze dne 10. 12. 2014, č. j. 94831/2014/510000-52, výslovně uvedl, že vybrané výrobky uvedené na jednotlivých dodacích nákladních listech „se nevztahují k vybraným výrobkům, které jsou předmětem daňové kontroly (charakteristika a vlastnosti vybraných výrobků uvedených na dokladech, předložených daňovým subjektem, neodpovídají charakteristikám a vlastnostem vybraných výrobků vyplývajících z výsledků místního šetření, při kterém byly odebrány vzorky na této čerpací stanici provozované daňovým subjektem)“. Z provedené laboratorní analýzy vyplývá, „že se nejedná o motorový benzín KN 2710 11 45, protože kvalitativně nevyhovuje podílem etanolu a celkovým podílem kyslíku. Jedná se o směs minerálních olejů stejného sazebního zařazení jako BA – 95 Super, který je ale jako předmět daně uveden v § 45 odst. 2 písm. f) zákona o spotřebních daních“. Je proto také správný názor žalovaného, že zdanění dodaného automobilového benzínu je ve vztahu ke zdanění výsledné směsi minerálních olejů bez významu. Městský soud tedy věc posoudil správně, pokud dospěl k závěru, že vznik směsi minerálních olejů v nádrži čerpací stanice je třeba z hlediska daňové povinnosti odlišit od dodání automobilového benzínu.

[24] Nemůže obstát ani názor stěžovatelky, že správce daně měl mít postaveno najisto, že v dané věci nebyly dány předpoklady pro vyloučení daňové povinnosti. Stěžovatelka pomíjí, že podle § 86 odst. 3 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, má daňový subjekt povinnost v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení. Nesplnění této povinnosti má za následek neunesení důkazního břemene. Měla-li tedy stěžovatelka za to, že obsah nádrže čerpací stanice neměl být podroben spotřební dani, byla povinna k tomuto tvrzení doložit relevantní důkazy. Jak bylo ovšem vysvětleno výše, minerální olej obsažený v nádrži čerpací stanice byl jiným předmětem daně než automobilový benzín Super BA 95 uvedený na dodacích nákladních listech; předložení těchto dokladů proto nepostačovalo k prokázání zdanění směsi minerálních olejů v nádrži, neboť scházely doklady o dodání a zdanění látky, která tento benzín znečistila. Stěžovatelka tedy ve vztahu k tvrzení, že obsah nádrže čerpací stanice nepodléhal spotřební dani z minerálních olejů, neunesla důkazní břemeno.

[25] Krom výše uvedených výtek stěžovatelka také namítala, že chybějící číslo pečeti v protokolu o odběru vzorku, bylo vadou způsobující nezákonnost napadeného rozhodnutí, protože nebylo možné zjistit, jaký vzorek paliva byl kontrolován. Domnívá se, že absenci této zákonné náležitosti nelze zhojit dodatečnými úvahami či vysvětlením. Identickou výtkou, namítající stejné pochybení jako v nyní projednávané věci, tj. neuvedení čísla pečeti podle § 4 odst. 3 písm. f) vyhlášky č. 133/2010 Sb., se tento soud zabýval v rozsudku ze dne 14. 3. 2018, č. j. 1 As 131/2017-30. V tomto rozhodnutí se ztotožnil s názorem krajského soudu, že díky jedinečným identifikátorům, jako jsou číslo

pokračování

vzorku, specifikace vzorku, datum odběru a další identifikační údaje „nemohla mít absence čísla pečeti vliv na správnost laboratorních výsledků, ani na zákonnost přezkoumávaného rozhodnutí. Stěžovatelka neuvedla ani v žalobě, ani v kasační stížnosti, žádná konkrétní tvrzení, která by tento závěr zpochybňovala.“ Nyní projednávaná věc se přitom v ničem podstatném neliší od případu projednávaného pod sp. zn. 1 As 131/2017. Stěžovatelka totiž soudu nabídla pouze obecné tvrzení, že nebylo možno identifikovat, jaký vzorek paliva byl kontrolován. Na tuto námitku ovšem přílehavě reagoval již městský soud na straně 8 napadeného rozsudku, kde uvedl, že vzorek odebraného paliva byl označen číslem vzorku 204/30/10 uvedeným v protokolu o odběru vzorku a byl opatřen bezpečnostním štítkem ČOI. Totožné číslo vzorku obsahuje také inspekční zpráva č. 2066/2010 o výsledcích laboratorních zkoušek. V této zprávě se dále uvádí, že vzorek byl zapečetěn. Nejvyšší správní soud se těmito závěry městského soudu zcela ztotožňuje, a to i v kontextu další judikatury, dle které formální nedostatky zjištěné při odběru kontrolních vzorků nemají automaticky vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé, neexistují-li „*opodstatněné pochybnosti*“, že se vzorkem bylo nezákonně manipulováno nebo byl jinak znehodnocen, či byly změněny jeho rozhodné vlastnosti (srov. rozsudky tohoto soudu ze dne 20. 1. 2010, č. j. 9 Afs 78/2009-59, a ze dne 29. 1. 2015, č. j. 7 Afs 278/2014-22). I námitku neuvedení čísla pečeti v protokolu o odběru vzorku proto shledal Nejvyšší správní soud za nedůvodnou.

[26] Ze všech shora uvedených důvodů tedy Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Za podmínek vyplývajících z ustanovení § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. ji proto rozsudkem zamítl.

[27] O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením vznikly náklady, které by překročily rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. října 2019

Mgr. Radovan Havelec  
předseda senátu