



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Filipa Dienstbiera, soudce JUDr. Tomáše Langáška a soudkyně Mgr. Barbory Berkové v právní věci žalobkyně: **SILMET Plus, s. r. o.**, se sídlem Na Flusárně 168, Příbram, zastoupené Mgr. Jiřím Kokešem, advokátem se sídlem Na Flusárně 168, Příbram, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 3. 2016, č. j. 2163-4/2016-900000-304.7, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 15. 10. 2018, č. j. 45 Af 13/2016 – 38,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Dne 16. 11. 2015 vydal Celní úřad pro Středočeský kraj platební výměr, kterým žalobkyni podle pomůcek dle § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, vyměřil spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období říjen 2014 v celkové výši 320 047 Kč. Žalovaný toto rozhodnutí změnil tak, že daň stanovil dokazováním, neboť pro použití pomůcek nebyly splněny podmínky dle § 98 daňového řádu. Takto nově vyměřená spotřební daň z minerálních olejů činila 333 734 Kč.

[2] Vyměřená daň se vztahovala k minerálním olejům skladovaným žalobkyní v nádržích č. 1 a č. 3 na čerpací stanici SILMET na adrese Pražská 2922, Žatec, u nichž vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň dne 7. 10. 2014 jako dnem zjištění, že žalobkyně tyto výrobky držela, aniž jako plátce ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění ve znění účinném do 30. 11. 2014 (dále jen „zákon o spotřebních daních“) prokázala, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné nebo oprávněně nabyté bez daně.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Praze.

[4] Krajský soud žalobu neshledal důvodnou a zamítl ji.

[5] V odůvodnění soud konstatoval, že žalobkyně předložila ve vztahu ke skladovaným minerálním olejům doklady, které prokazují zdanění minerálního oleje obchodního označení motorová nafta a směsná motorová nafta, tj. dokumenty vztahující se k čisté (nebarvené a neznačkované) motorové naftě určené pro pohon motorů. Složení minerálních olejů v nádržích č. 1 a č. 3 však neodpovídalo minerálním olejům uvedeným na předložených dokladech.

[6] Vzhledem k přítomnosti značkovací látky v nádrži č. 1 v množství převyšujícím $3 \pm 0,3$ mg/l (viz protokoly o zkoušce č. 007 a č. 008) a v nádrži č. 3 v množství $0,2 \pm 0,1$ mg/l (protokoly o zkoušce č. 004, č. 012 a č. 022) bylo dle soudu vyloučeno, aby se jednalo o pouhou kontaminaci značkováním a barvením minerálním olejem z předchozí dodávky minerálních olejů ve výdejním ramenu mezi měřidlem a ventilem (v množství 50 až 70 litrů), jak namítala žalobkyně. Nádrž č. 1 obsahovala k datu 7. 10. 2014 19 456 litrů minerálního oleje a nádrž č. 3 15 743 litrů.

[7] Není přitom rozhodující, kdo a kdy žalobkyní skladované minerální oleje vytvořil a převezl, neboť daňová povinnost dopadá na žalobkyni, která oleje k 7. 10. 2014 skladovala. Odpovědnost skladovatele vybraných výrobků dle zákona o spotřebních daních je objektivní. Nedůvodné jsou tak i námitky žalobkyně, že znečištění nemělo vliv na faktické vlastnosti skladované nafty a že byla v dobré víře, že skladuje motorovou a směsnou naftu bez zbarvení.

[8] Žalobkyní navrhované důkazy soud neprovedl, neboť je shledal nadbytečnými. Skutečnosti, které měly být provedením těchto důkazů zjištěny, nemohly mít na jeho závěry žádný vliv. I pokud by se navrhovanými důkazy prokázala kontaminace skladovaných minerálních olejů barvivem Dyeguard Red MC25Y, nemohlo by toto zjištění vzhledem k dalšímu skutkovým zjištěním (koncentrace barviva ve vzorcích) mít vliv na daňovou povinnost žalobkyně.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[9] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“).

[10] Namítá, že prokázala zdanění motorové nafty a směsné motorové nafty, která se nacházela v zásobnících č. 1 a č. 3. Nafta byla dodána společností SILMET Příbram a. s., chybou obsluhy výdejní lávky však došlo k jejímu znečištění barvivem Dyeguard Red MC25Y. To stěžovatelka doložila dvěma nákladními dodacími listy, vyjádřením provozovatele daňového skladu TERMINAL OIL a. s. a vyjádřením dodavatele plnicí lávky PSMONT PLUS, s. r. o. Tímto byla vysvětlena přítomnost značkovací látky. Stěžovatelka byla v dobré víře, že se v zásobnících č. 1 a č. 3 nachází řádně zdaněná motorová a směsná motorová nafta, čemuž nasvědčuje i to, že značkovací látka byla zjištěna ve výrazně nižším množství, než stanovují značkovací předpisy a jinak sporný minerální olej splňoval zákonné požadavky pro motorovou a směsnou motorovou naftu.

[11] Dále stěžovatelka nesouhlasí s tím, že krajský soud zamítl její důkazní návrhy. Neprovedení navrhovaných svědeckých výpovědí představuje vadu řízení a porušení zásady materiální pravdy, která se dle judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu uplatní i v daňovém řízení. Zamítnutím důkazních návrhů rezignoval krajský soud i správní orgán na povinnost zjistit skutečný stav věci. Navrhované důkazy mohly najisto prokázat, že se v zásobnících nacházela řádně zdaněná nafta.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatelčiny námitky jsou totožné jako v jejich předchozích podáních a ztotožnil se se závěry krajského soudu.

pokračování

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[14] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[15] Podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních: „*plátcem [daně] je právnická či fyzická osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo 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; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela.*“

[16] Podle § 5 odst. 1 téhož zákona 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.*“

[17] Podle § 9 odst. 3 písm. e) téhož zákona: „*povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká také dnem nabytí vybraných výrobků nebo dnem jejich prodeje plátcí uvedenými v § 4 odst. 1 písm. f) nebo dnem zjištění, že plátce vybrané výrobky po nějakou dobu držel, nebo že je držel, a to tím dnem, který nastal dříve.*“

[18] Podle § 51 odst. 1 téhož zákona: „*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; v daňovém dokladu podle § 5 odst. 2 musí být dále uvedena množství minerálních olejů v členění podle jednotlivých sazeb spotřební daně. Pokud je místem určení čerpací stanice, musí být v dokladu o dopravě podle § 5 odst. 4 uvedeno její evidenční číslo, bylo-li Ministerstvem průmyslu a obchodu přiděleno.*“

[19] Podle § 51 odst. 2 téhož zákona: „*při dopravě minerálních olejů značkových a barvených podle části čtvrté nebo značkových podle části páté musí být v daňovém dokladu podle § 5 odst. 2, v dokladu o prodeji podle § 5 odst. 3 nebo v dokladu o dopravě podle § 5 odst. 4 uvedeno, že tyto oleje byly označovány a obarveny podle části čtvrté nebo označovány podle části páté.*“

[20] Podle § 134b odst. 1 zákona o spotřebních daních: *Předmětem značkování a barvení jsou, s výjimkou případů uvedených v odstavcích 2 a 4, minerální oleje uvedené pod kódy nomenklatury 2710 19 25, 2710 19 29, 2710 19 41, 2710 19 45 a 2710 19 49.*“ Dle odst. 2 písm. b) téhož ustanovení: „*Značkovány a barveny podle pravidel stanovených v § 134c až 134k nesmějí být minerální oleje uvedené v odstavci 1, jedná-li se o pohonné hmoty a maziva podle zvláštního právního předpisu, s výjimkou minerálních olejů, na které se vztahuje osvobození od daně podle § 49 odst. 8.*“

[21] Stěžejní otázkou v projednávané věci je, jaké minerální oleje stěžovatelka skladovala a zda předložila odpovídající doklady prokazující jejich zdanění. Mezi stranami není sporu o tom, že minerální oleje určené pro pohon vozidel nesmějí být značkovány a barveny.

[22] Stěžovatelka tvrdí, že skladovala řádně zdaněnou naftu a přítomnost značkovací látky vysvětluje kontaminací zbytkem obarveného minerálního oleje, který zůstal ve výdejním ramenu stáčecího místa z plnění předchozího dne.

[23] Ze správního spisu vyplývá, že při místním šetření dne 7. 10. 2014 byly odebrány vzorky minerálního oleje, který stěžovatelka skladovala v nádrži č. 1, v níž se měla nacházet motorová nafta. Tyto vzorky následně vyhodnotila Celně technická laboratoř. Z protokolů o zkoušce plyne, že oba vzorky (č. 7 a č. 8) obsahovaly barvivo (barva vzorku byla načervenalá) a $3,2 \pm 0,3$ mg/l značkovací látky SY 124.

[24] Co se týče minerálního oleje v nádrži č. 3, která měla obsahovat směsnou motorovou naftu, z protokolů o zkouškách plyne, že vzorek č. 4 odebraný dne 7. 10. 2014, obsahoval $0,2 \pm 0,1$ mg/l značkovací látky SY 124. Stejně množství značkovací látky obsahoval i vzorek č. 12 odebraný dne 10. 10. 2014 a vzorek č. 22 odebraný dne 30. 10. 2014 při přečerpání zajištěného minerálního oleje do autocisterny. Přítomnost barviva nebyla ve vzorcích zjištěna.

[25] Dle § 134a odst. 1 zákona o spotřebních daních: „*značkováním a barvením vybraných minerálních olejů se rozumí rovnoměrné přimíchávání značkovací látky a barviva do těchto olejů.*“

[26] Dle § 2 odst. 1 vyhlášky Ministerstva průmyslu a obchodu ze dne 21. března 2007, kterou se stanoví podrobnosti značkování a barvení vybraných minerálních olejů a značkování některých dalších minerálních olejů: „*ke značkování a barvení minerálních olejů uvedených v § 134b odst. 1 zákona se používá tekuté směsi značkovací látky, jejíž chemický název zní N-ethyl-N-[2-(1-isobutoxy-ethoxy)ethyl]-4-(fenylazo)anilin s identifikačním barevným odstínem SOLVENT YELLOW 124, a zejména červeného barviva Solvent Red 19. Pro značkování se použije minimálně 6 mg značkovací látky na 1 litr minerálního oleje a takové minimální množství barviva, které prokazatelně zabarví minerální oleje do červena a bude kvalitativně stanovitelné.*“

[27] Z uvedeného vyplývá, že značkovací látka SY 124 se používá ke značkování minerálních olejů a to v množství minimálně 6 mg/l.

[28] Krajský soud správně posoudil, že i pokud by se jednalo o smísení s barveným a značkováním olejem ve výdejním rameni, zbytkové množství 50 – 70 litrů, které stěžovatelka udávala, nemohlo zapříčinit kontaminaci minerálního oleje, který v případě nádrže č. 1 činil 19 456 litrů a v případě nádrže č. 3 15 743 litrů. Ke stejnému závěru o smísení s mnohem větším množstvím barveného oleje soud vedlo i viditelné zbarvení oleje v nádrži č. 1. Krajský soud tak správně akceptoval závěr žalovaného, že v případě nádrže č. 1, kde byla naměřena přítomnost značkovací látky v množství $3,2 \pm 0,3$ mg/l, se muselo jednat téměř o poměr 1:1 mezi čistou motorovou naftou a značkováním minerálním olejem. V případě nádrže č. 3 činil poměr směsi značkovacího oleje a motorové nafty cca 1:30 (cca 530 litrů značkovacího oleje).

[29] Nejvyšší správní soud k uvedenému pouze doplňuje, že i pokud by množství značkovací látky v nádrži č. 3 bylo 0,1 mg/l (tedy se započítáním odchylky „ve prospěch“ stěžovatelky), stále by se muselo jednat přibližně o 263 litrů značkovacího oleje. Je tedy zřejmé, že pouze zbytkové množství jiného minerálního oleje nemohlo takto motorovou a směsnou motorovou naftu kontaminovat. Stěžovatelka přitom nijak nebrojila proti laboratorním výsledkům Celně technické laboratoře.

[30] Stěžovatelčina argumentace, že ke znečištění došlo použitím plnicího ramene sloužícího pro výdej motorové nafty, které bylo před plněním nafty pro stěžovatelku chybně použito k plnění cisterny minerálním olejem obsahujícím barvivo, tak nemůže obstát. Stěžovatelka zároveň nijak nevysvětluje, jak mělo stejným způsobem dojít ke znečištění dvou různých dodávek různých minerálních olejů – motorové nafty a směsné motorové nafty.

[31] Nadto je třeba upozornit na skutečnost, že stěžovatelka po celou dobu řízení tvrdila, že došlo ke kontaminaci s minerálním olejem, který byl barven barvivem Dyeguard Red MC25Y. Tato verze však nijak nevysvětluje přítomnost značkovací látky. Stěžovatelka neuváděla, že by se jednalo o barvený a značkovací olej. Nadto ve vzorcích z nádrže č. 3 nebyla přítomnost barviva vůbec zjištěna, směsná motorová nafta obsahovala pouze značkovací látku SY 124. Ve vztahu k minerálnímu oleji v této nádrži je tak stěžovatelčina argumentace nelogická a ani náznakem nevysvětluje přítomnost značkovací látky v tomto minerálním oleji.

[32] Ke stejnému závěru k nádrži č. 3 dospěl Nejvyšší správní soud též v rozsudku ze dne 15. 8. 2019, č. j. 7 Afs 376/2018 – 30, který se týkal rozhodnutí o propadnutí směsné motorové nafty v nádrži č. 3. V dané věci vznesla stěžovatelka totožné námitky jako v nyní projednávané věci.

pokračování

[33] Dále stěžovatelka v kasační stížnosti brojí proti neprovedení důkazů krajským soudem.

[34] Stěžovatelka v žalobě navrhla k prokázání svých tvrzení jako důkaz provést výslechy svědků, konkrétně řidiče, který obsluhoval výdejní lávku a jehož pochybením mělo dojít ke znečištění motorové nafty, vedoucího provozu výdejního místa společnosti TERMINAL OIL a.s. a jednatele společnosti PSMONT PLUS s. r. o. Tito svědci měli popsat způsob nakládání motorové nafty, způsob fungování výdejní lávky a možnost znečištění motorové nafty při jejím stáčení.

[35] Z judikatury Nejvyššího správního i Ústavního soudu vyplývá, že soud není povinen provést všechny navržené důkazy, avšak musí o vznesených návrzích rozhodnout, a, pokud jim nevyhoví, ve svém rozhodnutí vyložit, z jakých důvodů navržené důkazy neprovedl (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 9. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 854/09)

[36] Krajský soud navrhované důkazy neprovedl, neboť je shledal nadbytečnými. Uvedl, že i pokud by se navrhovanými důkazy prokázala kontaminace skladovaných minerálních olejů barvivem Dyeguard Red MC25Y, nemohlo by toto zjištění vzhledem k dalšímu skutkovým zjištěním (koncentrace barviva ve vzorcích) mít vliv na daňovou povinnost žalobkyně.

[37] Dle Nejvyššího správního soudu krajský soud v souladu s výše uvedenou judikaturou řádně odůvodnil, proč nepřistoupil k provedení stěžovatelkou navrhovaných důkazů. S těmito důvody se pak Nejvyšší správní soud ztotožňuje. I pokud by stěžovatelkou navrhovanými důkazy byly prokázány skutečnosti, které tvrdí, tato skutková verze není způsobitelná odůvodnit takové množství značkovací látky v minerálních olejích, které bylo prokázáno. Jakékoliv další dokazování v tomto směru je proto nadbytečné, jak správně konstatoval krajský soud.

[38] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že krajský soud ve svém rozhodnutí nepochybil a správně konstatoval, že stěžovatelka nepředložila doklady k minerálním olejům, které skladovala v nádržích č. 1 a č. 3, proto jí vznikla povinnost přiznat a zaplatit z nich daň.

IV. Závěr a náklady řízení

[39] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[40] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 16. ledna 2020

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu