



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a JUDr. Pavla Vacka v právní věci žalobce: **M.S.**, nar. ■■■, bytem ■■■, zastoupený Jiřím Pokorným, daňovým poradcem se sídlem Heliova 270/15, 460 01 Liberec 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 3. 2014, čj. 7866-2/2014-900000-304.8, čj. 8275-2/2014-900000-304.8, čj. 8305-2/2014-900000-304.8, čj. 8543-2/2014-900000-304.8, čj. 8905-2/2014-900000-304.8 a čj. 9037-2/2014-900000-304.8,

t a k t o :

- I. **Žaloba proti rozhodnutím Generálního ředitelství cel ze dne 27. 3. 2014, čj. 7866-2/2014-900000-304.8, čj. 8275-2/2014-900000-304.8, čj. 8305-2/2014-900000-304.8, čj. 8543-2/2014-900000-304.8, čj. 8905-2/2014-900000-304.8 a čj. 9037-2/2014-900000-304.8, 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. Vymezení věci

[1] Shora označenými rozhodnutími žalovaný zamítl žalobcova odvolání a potvrdil platební výměry Celního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „celní úřad“ nebo „správce daně“) ze dne 20. 11. 2013:

- čj. 57039/2013-560000-31, jímž byla žalobci vyměřena daň z minerálních olejů za zdaňovací období říjen 2009 ve výši 2.285.018 Kč;
- čj. 57042/2013-560000-31, jímž byla žalobci vyměřena daň z minerálních olejů za zdaňovací období listopad 2009 ve výši 4.600.084 Kč;
- čj. 57050/2013-560000-31, jímž byla žalobci vyměřena daň z minerálních olejů za zdaňovací období prosinec 2009 ve výši 4.467.849 Kč;

- čj. 57053/2013-560000-31, jímž byla žalobci vyměřena daň z minerálních olejů za zdaňovací období leden 2010 ve výši 642.546 Kč;
- čj. 57055/2013-560000-31, jímž byla žalobci vyměřena daň z minerálních olejů za zdaňovací období únor 2010 ve výši 611.667 Kč;
- čj. 57057/2013-560000-31, jímž byla žalobci vyměřena daň z minerálních olejů za zdaňovací období březen 2010 ve výši 1.564.098 Kč;

[2] Žalovaný konstatoval, že z odůvodnění napadených rozhodnutí, která jsou po obsahové stránce totožná, rozlišená jen tím, ke kterému z měsíců daného období se vztahují, vyplývá, že celnímu úřadu byl dne 12. 7. 2011 postoupen bývalým Celním ředitelstvím v Ústí nad Labem podnět k vyměření spotřební daně z minerálních olejů kombinované nomenklatury Evropské unie (dále jen „KN“) 2710 1999, neboť tyto minerální oleje byly žalobcem dopraveny na daňové území České republiky. Z postoupeného podnětu (zejména z příložených faktur) mělo vyplynout, že žalobce nakoupil a dopravil na daňové území České republiky v období říjen až prosinec 2009 celkem 967,60 tun základového minerálního oleje obchodního označení Basisöl PUR 75, KN 2710 1999, od zahraničního dodavatele [REDACTED] ([REDACTED]). Na všechny tyto přijaté oleje byly následně žalobcem vystaveny vývozní faktury na stejný druh a množství zboží pro zahraničního příjemce, a to nejprve pro společnost [REDACTED] (R.), posléze pak na společnost [REDACTED] (také R.). Některé z faktur byly vystaveny ještě před datem vystavení faktur dodavatele [REDACTED]. K fakturám byly následně předloženy dodací listy a nákladní listy CMR. Z postoupeného spisového materiálu vyplývá, že bylo prokázáno dodatečné vystavení nákladních listů CMR, když formuláře nákladních listů CMR byly vytištěny a dány do oběhu až po neprokázaném vývozu zboží do R.. Z výsledků J. V. (vedoucí čerpací stanice žalobce) vyplynulo, že na pokyn žalobce nechaly s paní J. H. (asistentkou žalobce) vyrobit razítka uvedených r. společností.

[3] Nahlížením do trestního spisu vedeného Policií České republiky, Útvarem pro odhalování korupce a finanční kriminality, služby kriminální policie a vyšetřování (dále jen „PČR“) pod č. [REDACTED], celní úřad zjistil dalších 9 kusů přijatých faktur za období leden až březen 2010 na celkovém množství 218,06 tun oleje Basisöl PUR 75 a PUR 60. Celní úřad následně provedl výsledky svědků z řad zaměstnanců žalobce a řidičů, kteří se podíleli na nákupu a dopravě předmětných olejů. Svědeckými výsledky bylo potvrzeno, že J.H. dostala začátkem roku 2010 od žalobce úkol k dokladům od nákupu oleje z [REDACTED] vytvořit faktury do R. a později nákladní listy CMR. Řidiči žalobce dále sdělili, že oleje vozili buďto do O. nebo do H. u P., kde jej stáčeli do jedné cisterny nebo do nadzemní nádrže.

[4] Na základě těchto zjištění se celní úřad domníval, že předmětné minerální oleje byly určeny k použití pro pohon motorů. Proto dne 4. 7. 2012 vydal výzvy k podání daňového přiznání ke spotřební dani, kterými byl žalobce vyzván, aby v náhradní lhůtě 15 dnů od doručení těchto výzev podal daňové přiznání k dani z minerálních olejů za zdaňovací období říjen 2009 – březen 2010. Vzhledem k tomu, že daňová přiznání nebyla vyplněna řádně a úplně a žalobce vykázal daň vždy ve výši 0 Kč, vyzval celní úřad žalobce výzvami k odstranění pochybností ze dne 21. 12. 2012 k doplnění I. oddílu, řádku 1 a sloupců 2, 3, 5 a 6 daňových přiznání a výše daně. V reakci na tyto výzvy žalobce zaslal celnímu úřadu přípis, jehož součástí byla stížnost proti postupu správce daně podle § 261 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a podnět ke zjištění a prohlášení nicotnosti vydaných výzev k odstranění pochybností ve smyslu § 105 daňového řádu. Celní úřad shledal stížnosti jako nedůvodné, o

čemž přípisy ze dne 11. 3. 2013 žalobce vyrozuměl. Žalovaný, jako správce daně nejbližší nadřízený celnímu úřadu, podnět ke zjištění a prohlášení nicotnosti výzev k odstranění pochybností po prošetření také neshledal oprávněným; žalovaného o tom vyrozuměl přípisy ze dne 8. 3. 2013.

[5] Vzhledem k tomu, že žalobce neodstranil pochybnosti celního úřadu ani nedoložil účel použití minerálních olejů, celní úřad pokračoval v dokazování, aby prověřil tvrzení žalobce, že mu nevznikla daňová povinnost. Celní úřad proto znovu požádal o nahlížení do spisu PČR, ze kterého zjistil další údaje o zavážení minerálního oleje Basisöl PUR 75 do Hořovic u Prahy a jeho stáčení do nádrží.

[6] Celní úřad si dále vyžádal od PČR znalecký posudek vypracovaný na základě žádosti PČR ve věci účetnictví žalobce. Z tohoto posudku zjistil, že účetnictví žalobce vykazuje řadu nedostatků, že obsahová správnost vedeného účetnictví v průběhu sledovaného období neodpovídá požadavkům stanoveným právními předpisy pro oblast účetnictví. Z účetnictví vyplynulo, že jednotlivé nákupy pohonných hmot, minerálního oleje a dalšího zboží v uvedeném období byly účtovány přímo do spotřeby bez ohledu na skutečnost, zda byly či nebyly skutečně spotřebovány. Skladová evidence zásob nebyla ve sledovaném období vedena žádným způsobem, nebyly nalezeny žádné inventarizace zásob. Z předloženého účetnictví nelze zjistit, kolik pohonných hmot bylo prodáno přímo na čerpacích stanicích provozovaných žalobcem. Při analýze vystavených faktur na prodej pohonných hmot bylo zjištěno, že byla uplatňovaná různá výše prodejní ceny vůči různým odběratelům, a to i v rámci jednoho kalendářního dne. V posudku se dále uvádí, že v rámci vyšetřování bylo zjištěno, že minerální olej byl prokazatelně pořízen žalobcem od společnosti ■■■, ale k prodeji v nezměněné podobě zahraničnímu odběrateli již nedošlo. Lze proto předpokládat, že minerální olej byl spotřebován či prodán na území České republiky. K prodeji docházelo vždy bezprostředně po dodání od společnosti ■■■. Podle elektronické verze účetnictví v roce 2009 byly vystaveny faktury pouze na příjemce ■■■. Prověřením vystavených faktur bylo zjištěno, že minerální olej Basisöl PUR 75 byl v roce 2009 prodáván pouze společnosti ■■■, v roce 2010 pak pouze společnosti ■■■. Policejním orgánem tak bylo zjištěno, že deklarované dodání zboží do jiné země Evropské unie bylo pouze fiktivní a ve skutečnosti nebylo uskutečněno. Proto lze konstatovat, že olej musel být prodán jinému blíže neurčenému subjektu na území České republiky. Pokud by se prodej minerálního oleje Basisöl PUR 75 neuskutečnil vůbec, musela by se tato skutečnost odrazit ve fyzické inventuře zásob ke dni 31. 12. 2009. Hodnota veškerých zásob byla však k tomuto datu pouze 13,53 % z celkového objemu nákupů minerálního oleje Basisöl PUR 75 uskutečněných v roce 2009. Stejně tak je tomu i v roce 2010, kdy hodnota zásob vyčíslena v účetnictví žalobce ke dni 31. 12. 2010 je stejná jako hodnota zásob ke dni 31. 12. 2009, což je vysoce nepravděpodobné. V závěru posudku bylo konstatováno, že u žalobce byla v průběhu sledovaného období krácena spotřební daň. Z předložených písemností je zřejmé, že k prodeji do R. nedošlo, jednalo se pouze o fiktivní dodání, přičemž minerální olej byl přeměněn na motorovou naftu a prodán jiným odběratelům na území České republiky.

[7] Z evidencí České obchodní inspekce (dále jen „ČOI“) celní úřad zjistil, že ve dvou případech odběru vzorků motorové nafty na čerpací stanici žalobce ve S. (ve dnech 22. 2. 2010 a 24. 3. 2010) bylo shledáno nevyhovující kritérium v nízkém bodu vzplanutí, což může ukazovat na smíchání motorové nafty s minerálními oleji, které nejsou určeny k pohonu

motorů. Také bylo, v rámci samostatného šetření bývalého Celního úřadu Česká Lípa provedeného dne 16. 6. 2011, zjištěno, že žalobce skladoval minerální olej KN 2710 1999 v pronajatých podzemních nádrží ve Stráži pod Ralskem, kdy i tyto oleje byly určeny pro pohon motorů.

[8] O průběhu postupu k odstranění pochybností vyhotovil celní úřad podle § 90 odst. 1 daňového řádu dne 14. 10. 2013 úřední záznam čj. 50403/2013-560000-31 a výsledek postupu k odstranění pochybností sdělil žalobci písemností ze dne 21. 10. 2013, čj. 50411/2013-560000-31.

[9] Celní úřad dospěl k závěru, že vývoz minerálních olejů Basisöl PUR 75 a PUR 60 do Rumunska nebyl realizován, ale minerální oleje byly na území České republiky použity pro pohon motorů. Žalobce skutečné použití neprokázal, jelikož odmítl vypovídat. Žalobce se tak stal podle § 4 odst. 1 písm. e) zákona č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních, plátcem spotřební daně, jelikož mu vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit při přijetí vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu v jiném členském státě pro účely podnikání nebo určených k plnění úkolů veřejnoprávního subjektu nebo při ukončení dopravy vybraných výrobků určených pro účely podnikání [§ 9 odst. 3 písm. g) zákona o spotřebních daních]. Předmětné minerální oleje jsou předmětem spotřební daně podle § 45 odst. 3 písm. g) zákona o spotřebních daních. Protože byly určeny pro pohon motorů, vznikla u nich povinnost daň přiznat a zaplatit ve smyslu § 45 odst. 4 téhož zákona. Sazba spotřební daně ve výši 9.950 Kč/1000 l (pro rok 2009), resp. 10.950 Kč/1000 l (pro rok 2010) byla stanovena podle § 48 odst. 10 zákona o spotřebních daních. To, že se minerální oleje Basisöl PUR 75 a PUR 60 nejvíce přibližují motorové naftě, potvrzuje výpověď paní E. H., technologa společnosti ■■■, zaznamenaná v protokolu o výsledku ze dne 11. 5. 2012, č. A70021/12-720, sepsaným v rámci mezinárodní spolupráce Celním pátracím úřadem Drážďany za přítomnosti příslušníků PČR.

[10] Na základě zjištěných skutečností následně celní úřad vydal dne 20. 11. 2013 shora označené platební výměry, jimiž žalobci vyměřil daň z minerálních olejů za zdaňovací období říjen 2009 – březen 2010.

[11] Žalovaný v reakci na odvolací námítky žalobce hájí postup celního úřadu, který podle žalovaného oprávněně vyzval žalobce k podání řádného daňového tvrzení. Celní úřad se nedopustil chyb, které by měly za následek vyměření daně v nesprávné výši. V návaznosti na obdržený podnět a vedené nalézací řízení, v rámci kterého žalobce podanými daňovými přiznáními deklaroval, že mu povinnost daň přiznat a zaplatit nevznikla, celní úřad získal na základě své vlastní iniciativy další důkazní prostředky. Vzhledem k tomu, že žalobce na výzvu celního úřadu nedoplnil neúplné údaje v podaném daňovém přiznání, nepředložil žádné důkazní prostředky na podporu svého tvrzení a neodstranil tak pochybnost o správnosti podaného daňového přiznání, nebyl celní úřad vázán k sepsání protokolu o průběhu postupu k odstranění pochybností podle § 90 odst. 2 daňového řádu za účasti žalobce. Namísto toho sepsal úřední záznam, který obsahuje zákonem vyžadované důvody přetrvávajících pochybností. Žalovaný dále konstatoval, že žalobce v zákonné lhůtě učinil návrh na pokračování dokazování, avšak bez návrhu na provedení dalších důkazních prostředků. V této lhůtě se také žalobce mohl seznámit se zmíněným znaleckým posudkem formou nahlížení do spisu, což však neučinil.

[12] K námitce žalobce napadající zákonnost výzev celního úřadu k odstranění pochybností ze dne 21. 12. 2012 žalovaný zopakoval, že stížnosti proti těmto výzvám byly celním úřadem na základě vyrozumění o vyřízení stížnosti ze dne 8. 3. 2013 shledány nedůvodnými. Podněty na prohlášení nicotnosti vyrozumění ze dne 8. 3. 2013 žalovaný odložil, jelikož neshledal, že by předmětné výzvy trpěly vadami, které by je činily vnitřně rozpornými nebo právně či fakticky neuskutečnitelnými. Vzhledem k tomu, že žalovaný v pozici nadřízeného správce daně se s námitkami směřujícími na nicotnost výzev k odstranění pochybností již zabýval, je toho názoru, že namítané skutečnosti byly již jednou dostatečným způsobem vypořádány a není tedy důvod závěry uvedené ve vyrozumění ze dne 8. 3. 2013 znovu opakovat.

[13] Žalovaný k námitce žalobce, že povinnost prokázat použití minerálních olejů pro pohon motorů spočívá na správci daně a nelze tedy po žalobci požadovat, aby prokázal, že s minerálním olejem naložil jiným způsobem, než jaký vede ke vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit, uvedl, že celní úřad měl za prokázané nabytí předmětných minerálních olejů v daném období, přičemž jejich prodej rumunskému odběrateli byl shledán fiktivním. Celní úřad požadoval po žalobci sdělit účel jejich použití v návaznosti na deklarovaný vznik daňové povinnosti ve výši 0 Kč, tedy prokázat ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu pouze tu skutečnost, kterou žalobce sám uvedl v daňovém přiznání. Celní úřad po žalobci nepožadoval prokázat žádné negativní skutečnosti či předložení konkrétně specifikovaného důkazu. Žalobce žádné důkazní prostředky na podporu svého tvrzení nepředložil, proto celní úřad pokračoval ve vyhledávací činnosti a dokazování, a to formou získání důkazních prostředků z trestního spisu vedeného PČR.

[14] Poukazoval-li žalobce na to, že prvostupňové rozhodnutí mělo být podle § 147 odst. 4 daňového řádu odůvodněno formou protokolu o projednání výsledků postupu k odstranění pochybností, pak žalovaný uvedl, že celní úřad postupoval zcela v souladu s § 90 odst. 1 daňového řádu, který umožňuje dle povahy odpovědi na výzvu k odstranění pochybností k podanému daňovému přiznání sepsat protokol nebo úřední záznam. Vzhledem k tomu, že žalobce neodstranil pochybnosti o správnosti podaných daňových přiznání, nebyl celní úřad vázán k sepsání protokolu o průběhu postupu k odstranění pochybností podle § 90 odst. 1 daňového řádu za účasti žalobce a na místo toho sepsal úřední záznam, který obsahuje zákonem vyžadované důvody přetrvávajících pochybností. Úřední záznam byl žalobci zaslán, současně byl upozorněn na patnáctidenní lhůtu k možnosti podání návrhu na pokračování dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků. Žalobce však žádné důkazní prostředky nepředložil ani nenavrhl jejich další provedení. Celní úřad, který sepsal úřední záznam, jeho obsah transponoval do odůvodnění prvostupňového rozhodnutí. V odůvodnění doplnil důvod použití sazby pro výpočet spotřební daně a dále popsal podání žádosti žalobce o prodloužení lhůty a návrhu na pokračování dokazování.

[15] K námitce žalobce, že v řízení nebylo prokázáno, že by předmětné minerální oleje byly určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu dalších zákonem specifikovaných směsí, žalovaný odkázal na provedené dokazování. Žalovaný je toho názoru, že celní úřad získal přesvědčivé důkazy opírající se o výsledky svědků a informace získané ze spisu PČR, které svědčí o tom, že zakoupené minerální oleje byly stáčeny do jiných cisteren, že faktury rumunského odběratele byly vystaveny účelově, že nikdo ze zaměstnanců žalobce se na dopravě minerálních olejů do

Rumunska nepodílel a dodání tak bylo pouze fiktivní. Veškeré získané důkazy tak svědčí pro to, že minerální oleje byly prodány na území České republiky, jak samotným žalobcem prostřednictvím čerpacích stanic, tak blíže nespecifikovaným odběratelům (minerální oleje zavážené do Hořovic). S ohledem na sazební zařazení minerálního oleje do KN 2710 1999 a jeho chemické vlastnosti, které se blíží motorové naftě, je žalovaný ve shodě s celním úřadem oprávněně přesvědčen, že byly určeny, resp. prodány pro pohon motorů.

[16] Ohledně námitek, jimiž žalobce napadá použití znaleckého posudku jako důkazního prostředku v daňovém řízení, žalovaný poukázal na to, že znalecký posudek č. 37/13 ze dne 2. 7. 2013 byl zpracován Ing. L. V., znalkyní z oboru ekonomika, odvětví účetní evidence a ekonomická odvětví různá, se specializací na daně, a to na základě podkladů státního zástupce. Z toho důvodu také žalobci nebylo žádné rozhodnutí o ustanovení znalce celním úřadem doručováno. Celní úřad získal tento důkazní prostředek v rámci důkazního řízení, přičemž jej zařadil do daňového spisu. Předmětný znalecký posudek byl celním úřadem hodnocen jako důkazní prostředek, přičemž nejpodstatnější zjištění znalce byla prezentována v odůvodnění prvostupňového rozhodnutí. To, že předmětný posudek vychází z ověřených skutkových podkladů je jednoznačné, neboť vychází z účetní evidence od žalobce. Žalovaný dále nesouhlasí s tím, že by znalec činil spekulativní závěry ohledně právních otázek. Závěry, jež znaleckým zkoumáním účetních evidencí žalobce učinil, se nachází pouze v rovině odborné, tzn. z účetních evidencí vyvoditelné, nikoliv právní.

[17] Co se týče zjištění, které celní úřad získal od ČOI, žalovaný konstatoval, že celní úřad ve svých rozhodnutích netvrdí, že předmětné minerální oleje byly smíchány s motorovou naftou, ze které byly odebrány vzorky ČOI, nýbrž pouze v kontextu s dalšími indiciemi poukázal na skutečnost, že na čerpací stanici žalobce byla prodávána motorová nafta, která jakostně nevyhovovala (měla nižší bod vzplanutí), což naznačuje smíchání s jinými minerálními oleji.

[18] Nad rámec potřebného žalovaný poukázal na výpovědi několika řidičů žalobce, ze kterých vyplynulo, že docházelo k míchání minerálních olejů KN 2710 1999 nakupovaných žalobcem od rakouské společnosti ■■■ s motorovou naftou a zavážení této směsi na jeho čerpací stanice.

II. Žalobní námítky

[19] Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobce domáhá zrušení shora označených rozhodnutí žalovaného, jakož i jim předcházejících rozhodnutí celního úřadu.

[20] Žalobce poukazuje na to, že byl celním úřadem vyzván k podání přiznání ke spotřební dani z minerálních olejů za zdaňovací období říjen 2009 – březen 2010. Ačkoliv žalobce si nebyl vědom skutečnosti, která by mohla mít za následek vznik daňové povinnosti k této dani, podal daňová přiznání bez uvedení jakéhokoli konkrétního minerálního oleje. Následně se snažil celní úřad výzvami k odstranění pochybnosti přinutit žalobce k doplnění údajů podle jeho představ. Ačkoliv žalobce celnímu úřadu sdělil, že daňová přiznání neobsahují požadované údaje zcela záměrně, celní úřad žalobcovo podání ignoroval a pokračoval v zahájeném postupu k odstranění pochybností, avšak prakticky bez součinnosti se žalobcem. Jeho jednání vyústilo doručením sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností. Celní

úřad v těchto sděleních dospěl k výrazně odlišné částce daně, než byla uvedena v daňových přiznáních. Přitom vycházel z podkladů, které si opatřil výhradně bez součinnosti s žalobcem a postup k odstranění pochybností se žalobcem žádným způsobem neprojednal. Zástupce žalobce se o mnoha důkazech použitých celním úřadem dozvěděl poprvé až z doručených úředních záznamů. Jelikož ve stanovené patnáctidenní lhůtě nemohl žalobce dostatečně kvalifikovaně reagovat zejména na písemnosti, jejichž obsah ještě k datu podání odvolání neznal (znalecký posudek), navrhl pokračovat v dokazování s tím, že důvody pro pokračování v dokazování sdělí později. Celní úřad však rozhodl v dokazování nepokračovat a vyměřit spotřební daň z minerálních olejů platebními výměry.

[21] Žalobce má za to, že výzvy celního úřadu nebyly srozumitelné, určité a splnitelné, neboť v nich nebyly uvedeny pochybnosti celního úřadu způsobem, který by žalobci umožnil, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění pochybností. Žalobce zdůraznil, že ze specifikace pochybností uvedených ve výzvách celním úřadem je zřejmé, že pochybnosti nejsou ve výzvách blíže konkretizovány, ačkoliv je žalobce povinen zcela konkrétně tyto blíže nespecifikované pochybnosti vyvracet. Z výzev je pouze zřejmé, že celní úřad tvrdí, že disponuje zjištěními, podle kterých byly předmětné minerální oleje určeny pro pohon motorů. Z čeho konkrétního takové závěry vychází, však uvedeno není. Za této situace žalobce nemůže odstraňovat pochybnost založenou na nesdělené skutečnosti a výzvy jsou tak v tomto ohledu nesplnitelné.

[22] Žalobce dále brojí proti požadavku celního úřadu, podle kterého to má být žalobce, kdo má prokázat použití předmětných minerálních olejů pro účely, pro které nevzniká z minerálního oleje povinnost daň přiznat a zaplatit. Pokud žalobce nemá povinnost daň přiznat a zaplatit, znamená to, že není povinen činit ohledně této okolnosti daňové tvrzení. Žalobce stíhá důkazní břemeno jen ohledně údajů, které má povinnost uvádět do daňového přiznání a nikoliv ohledně údajů, které se v daňovém tvrzení neuvádí. Žalobce zdůrazňuje, že jakákoliv tvrzení týkající se tzv. minerálního oleje KN 2710 1999 jsou výhradně tvrzeními celního úřadu. Žalobce tak nestíhá důkazní břemeno, kterým by měl vyvracet nedoložená tvrzení celního úřadu.

[23] Vzhledem k nesrovnalostem výzev žalobce podal proti postupu správce daně stížnost podle § 261 daňového řádu a dále podnět ke zjištění a prohlášení nicotnosti rozhodnutí ve smyslu § 105 daňového řádu. Celní úřad i žalovaný podání jako nedůvodná odložili, když se současně věcně nedokázali vypořádat s namítanými skutečnostmi. Žalovaný se v napadených rozhodnutích o odvolání s těmito námitkami dostatečně nevypořádal, když se omezil na konstatování, že tyto námitky již řešil při posuzování namítané nicotnosti, a není tedy důvod, aby své závěry opakoval. Žalovaný tak ignoroval ustanovení § 116 odst. 2 daňového řádu, když ve svých rozhodnutích se nevypořádal se všemi důvody, v nichž žalobce spatřoval nesprávnost a nezákonnost prvostupňového rozhodnutí.

[24] Pokud celní úřad tvrdí, že žalobce je zatížen daňovou povinností, a to navíc v důsledku údajného specifického nakládání s předmětným minerálním olejem (jeho použití pro pohon motorů), je na celním úřadu, aby ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) a d) daňového řádu prokázal, že žalobce skutečně takovou daňovou povinnost má. Důkazní břemeno spočívá na celním úřadu, který musí prokázat, že žalobci postavení daňového subjektu náleží. Celní

úřad přitom požadoval po žalobci, aby prokazoval negativní skutečnost, tj. že s minerálním olejem naložil způsobem, který ke vzniku daňové povinnosti nevede. Žalobce je toho názoru, že naopak prokazovat měl celní úřad. Ten se v průběhu celého řízení žádný konkrétní důkaz o použití předmětného minerálního oleje pro pohon motorů nepřinesl.

[25] Žalobce dále poukazuje na to, že celní úřad stanovil žalobci uhradit spotřební daň výlučně na základě výsledku postupu k odstranění pochybností. Daný postup však trpí od začátků vadou nezákonného zahájení, a proto jsou nezákonné i veškeré důkazní prostředky v rámci tohoto postupu získané ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu.

[26] Ohledně samotných platebních výměrů žalobce připouští, že obsahují vlastní odůvodnění, toto odůvodnění však není v zákonem předepsané formě, tedy ve formě protokolu o ústním jednání podle § 147 daňového řádu. Jestliže daňový řád vyžaduje výsledek postupu k odstranění pochybností odůvodnit prostřednictvím protokolu o projednání výsledku, vyžaduje pak, aby výsledek tohoto postupu byl s daňovým subjektem projednán. Zákon současně nestanoví, že by tuto formu odůvodnění bylo možné nahradit odůvodněním, které budou obsahovat jiné dokumenty včetně samotného rozhodnutí o stanovení daně. Celní úřad porušil zásadu projednací a právo žalobce na součinnost podle § 6 odst. 2 daňového řádu

[27] Žalobce dále rozporuje i způsob, jakým se celní úřad v odůvodnění platebního výměru zabývá důkazními prostředky získanými převážně ze spisu vedeného PČR. Žalobce zdůrazňuje, že z výpovědí řidičů a účetních žalobce nevyplývá nic o tom, že by předmětný minerální olej byl určen k použití, nabízen k prodeji nebo používán pro pohon motorů. Stejně tak pouze z údajné existence cizích razítek nelze učinit závěr, že k dodání zboží rovnou rumunským společnostem nedošlo. Pokud celní úřad takový závěr činí, jeho hodnocení důkazních prostředků je v rozporu s uplatňováním pravidel logického vyvozování. Žalovaným uváděná skutečnost o prokazatelně fiktivních dodáních olejů do R. ve skutečnosti žádným důkazem o neuskutečnění tohoto dodání není. To, že zaměstnanci žalobce nevozili předmětný minerální olej do Rumunska, neznamená, že tam nebyl dodán prostřednictvím vlastní dopravy odběratele nebo jím najaté správní firmy.

[28] Žalobce dále zdůrazňuje, že znalecký posudek údajně vypracovaný na základě žádosti PČR, nemůže být vůbec použit jako důkazní prostředek. Žalobce poukazuje na to, že podle daňového řádu nemůže správce daně ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně kdykoliv, ale pouze závisí-li rozhodnutí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá. Lze přitom úspěšně pochybovat o tom, že celní úřad nemá odborné znalosti týkající se účetnictví. Žalobci žádné rozhodnutí o ustanovení znalce ve smyslu § 95 odst. 2 daňového řádu nebylo doručeno a žalobce se tak nedozvěděl, jaké bylo vymezení znaleckého úkolu, jak byly formulovány konkrétní otázky, na které měl znalec hledat odpověď. S citací ze znaleckého posudku přitom vyplývá, že se znalec pouští do spekulativních závěrů týkajících se navíc otázek právních, jejichž posouzení mu zcela jistě nepřísluší. Znalci nesmí být kladeny v zadání posudku otázky právní, aby odpovídal na právní kvalifikaci určitého jednání, ale výlučně otázky skutkové. Znalec však činí závěr o tom, kde byl minerální olej podle něj prodán, pokud nebyl podán zahraničnímu odběrateli. K takovým spekulativním závěrům znalec vůbec není oprávněn. Tím méně je pak znalec oprávněn učinit závěr, že k prodeji nedošlo a jednalo se pouze o fiktivní dodání a že minerální olej byl přeměněn na motorovou naftu a prodán jiným

odběratelům na území České republiky. Žalovaný se navíc s hodnocením obsahu znaleckého posudku žádným způsobem nezabýval v celém odůvodnění svého rozhodnutí. Všechny tyto okolnosti mají za následek závěr, že předmětný znalecký posudek nelze považovat za přípustný důkazní prostředek, neboť je získán v rozporu s právními předpisy.

[29] Žalobce má navíc k předmětnému znaleckému posudku zásadní výhrady. Znalkyně totiž pracovala pouze s podklady a informacemi, které jí předaly orgány PČR. PČR znalkyni z neznámého důvodu nepředala údaje ze skladové evidence evidované prostřednictvím výpočetní techniky na čerpacích stanicích provozovaných právníckými osobami. Ačkoliv není pochyb o tom, že tato výpočetní technika zajištěna byla, znalkyně činí překvapivě závěry o tom, že skladová evidence předložena nebyla. Znalkyně dále konstatuje, že v účetnictví žalobce nenalezla skladovou evidenci sortimentu prodávaného na čerpacích stanicích pohonných hmot, aniž by si ověřila, zda žalobce v tomto období vůbec nějakou čerpací stanici pohonných hmot provozoval. Žalobce takové zařízení pochopitelně neprovozoval, což zjištění znalkyně o nevedení skladové evidence poněkud relativizuje. Znalkyně navíc učinila svůj údajný závěr o fiktivních dodáních a prodeji olejů v České republice pro pohon motorů nikoliv z údajů účetní evidence, ale na základě údajů vyplývajících z vyšetřovacího spisu PČR. K takovým závěrům však není vůbec oprávněná, její závěry jsou tendenční a nepodložené.

[30] Žalobce se konečně ohrazuje proti tomu, že se žalovaný zabýval kontrolami prováděnými ČOI, která údajně zjistila nevyhovující kvalitu nafty spočívající v jejím v nízkém bodu, což může ukazovat na smíchání motorové nafty s minerálními oleji, které nejsou určeny pro pohon motorů. Podle žalobce pokud by motorová nafta byla smíchána s minerálním olejem, pak by byl bod vzplanutí vyšší než je u samotné motorové nafty. Popsané zjištění ČOI ve skutečnosti zcela vylučuje, že by byla v nádržích smíchána motorová nafta s předmětným minerálním olejem.

III. Vyjádření žalovaného

[31] Žalovaný podal k žalobě vyjádření, ve kterém konstatoval, že žalobní námitky ve větší míře kopírují námitky uplatněné v odvolacím řízení, jež žalovaný dostatečným způsobem vypořádal v napadeném rozhodnutí. K jednotlivým žalobním bodům proto žalovaný shrnul argumentaci vyjádřenou v rozhodnutí žalovaného.

IV. Právní posouzení

[32] Napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a v mezích uplatněných žalobních bodů dle § 75 odst. 2 s. ř. s. s tím, že přitom vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

i.

[33] První žalobní námitkou žalobce brojí proti zákonnosti výzev k odstranění pochybností ze dne 21. 12. 2012, s tím, že nebyly srozumitelné, určité a splnitelné.

[34] Podle § 89 odst. 1 daňového řádu *má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností. Podle odstavce 2 téhož ustanovení ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.*

[35] Postup k odstranění pochybností je postupem při správě daní, jímž mají být odstraňovány pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení, dodatečného daňového tvrzení nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Tento postup se tak může realizovat pouze v průběhu dílčího řízení nalézacího ve fázi vyměřovací a doměřovací. Postup k odstranění pochybností se zahajuje vydáním výzvy. Správci daně je uložena povinnost jasným, konkrétním a určitým způsobem formulovat ve výzvě pochybnosti, které má daňový subjekt odstranit. Na daňovém subjektu pak je, aby v návaznosti na jeho důkazní břemeno vyplývající z § 92 odst. 3 daňového řádu tyto konkrétně uvedené pochybnosti vyvrátil a prokázal správnost, pravdivost a úplnost svých daňových tvrzení. Obsah výzvy musí poskytovat daňovému subjektu jasný návod k tomu, co z údajů obsažených v daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení nebo v přiložených listinách má správci daně konkrétně vysvětlovat nebo prokazovat. Musí z ní být srozumitelné, co má daňový subjekt učinit, vysvětlit, doložit, prokázat nebo opravit.

[36] V souzené věci celní úřad vydal výzvy k odstranění pochybností v reakci na žalobcem podaná daňová přiznání za období říjen 2009 – březen 2010, ve kterých žalobce vyplnil toliko označení zdaňovacího období, identifikační údaje svoje a svého zástupce a výši daně k odvodu 0 Kč. Celní úřad shledal takové daňové přiznání jako neúplné, přičemž precizoval, které části daňového podání je třeba doplnit, Současně vyjádřil pochybnost o správnosti a pravdivosti týkající se daně k odvodu ve výši 0 Kč. V další části výzvy odkázal na podnět Celního ředitelství v Ústí nad Labem, ze kterého vyplynulo, že žalobce dopravoval v období říjen 2009 – březen 2010 minerální oleje KN 2710 1999, které byly předmětem spotřební daně podle § 45 odst. 3 zákona o spotřebních daních a které byly podle zjištění celního úřadu určeny k použití pro pohon motorů. Dále celní úřad vyzval žalobce, aby prokázal použití těchto minerálních olejů pro účely, pro které nevzniká u minerálního oleje KN 2710 1999 povinnost daň přiznat a zaplatit daň, jak je tvrzeno v podaných daňových přiznáních.

[37] Soud hodnotí obsah výzev k odstranění pochybností jako dostatečně určitý a srozumitelný. Celní úřad specifikoval, které údaje v daňových přiznáních postrádá, přičemž alternativně vyzval žalobce k tomu, aby prokázal, že užil minerální olej KN 2710 1999 takovým způsobem, že se na něho daňová povinnost nevztahuje, tj. že nevyplněná daňová přiznání reflektují realitu. Celní úřad konstatoval, na základě jakých zjištění má pochybnost o tom, že s minerálními oleji KN 2710 1999 bylo naopak naloženo tak, že se na žalobce daňová povinnost vztahuje. Formulace výzvy k odstranění pochybností tak nezavazovala žalobce k ničemu, co by nemohl splnit. Danou námitku proto soud hodnotí jako nedůvodnou.

[38] Soud se neztotožňuje s tím, že celní úřad požadoval po žalobci vyvracet nedoložená tvrzení celního úřadu ohledně užití minerálního oleje KN 2710 1999.

[39] Podle § 45 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních *předmětem daně jsou také minerální oleje uvedené pod kódy nomenklatury 2710 1971 až 2710 1999. Podle odstavce 4 téhož ustanovení u minerálních olejů podle odstavce 3 vznikne při uvedení do volného daňového oběhu povinnost daň přiznat a zaplatit pouze tehdy, jsou-li určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v odstavci 2.*

[40] Jak patrně, minerální olej KN 2710 1999 je možno užít pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu zákonem stanovených směsí, anebo též jinak. Vykázal-li žalobce daňový odvod ve výši 0 Kč, pak tím současně tvrdí, že daný minerální olej užil jiným způsobem, než jak je stanoveno v § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Toto tvrzení musí být žalobce schopen prokázat, pokud byl celním úřadem vyzván k tomu, aby odstranil pochybnosti právě ohledně určení, jak žalobce s minerálním olejem KN 2710 1999 naložil. Důkazní břemeno tedy spočívá na žalobci nikoli na celním úřadu jako správci daně. Celní úřad požadoval prokázat jen to, co žalobce tvrdil ve svém daňovém přiznání. Výzvy k odstranění pochybností tak nejsou vnitřně rozporné a nepožadují po žalobci něco, co by nemohl splnit.

iii.

[41] Další žalobní námitkou žalobce poukázal na to, že proti výzvám k odstranění pochybností podal stížnost podle § 261 daňového řádu a podnět ke zjištění a prohlášení nicotnosti § 105, přičemž odvolací námitky stejného druhu, jako byly uvedeny v jeho dřívějších podáních, nebyly řádně vypořádány, čímž došlo k porušení § 116 odst. 2 daňového řádu.

[42] Podle § 116 odst. 2 daňového řádu *v odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí.*

[43] Odůvodnění odvolacího rozhodnutí musí příjemci rozhodnutí poskytnout informaci o tom, jaké důvody vedly odvolací orgán k tomu, aby o odvolání rozhodl způsobem uvedeným ve výroku napadeného rozhodnutí. Má-li být odvolatel přesvědčen o správnosti rozhodnutí o odvolání, musí mít možnost z něj zjistit, že se odvolací orgán zabýval všemi jeho námitkami, a jaké závěry o nich učinil. Základním kritériem přezkoumatelnosti rozhodnutí odvolacího orgánu je tak skutečnost, že odvolatel byl seznámen s tím, jak odvolací správní orgán s jeho námitkami naložil. To však samo o sobě neznamená, že vypořádání odvolací námitky nelze provést odkazem na jiné rozhodnutí správce daně, se kterým byl odvolatel seznámen. V rámci přezkumu správních rozhodnutí je akceptována zásada vyjádřena např. rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 5. 2007, čj. 62 Ca 20/2006-65 (publ. in Sb. NSS 1296/2007), že: „Dospěje-li správní orgán vyšší instance k závěru, že jednotlivá východiska dalších úvah správního orgánu nižší instance a nadto i jeho závěry vyplývající z těchto východisek jsou opodstatněné, nic mu nebrání, aby v té části, v níž se s rozhodnutím vydaným v nižší instanci ztotožní, na příslušné závěry odkázal, vyslovil s nimi souhlas, a tím je do svého rozhodnutí převzal. Takový postup sám o sobě nečiní rozhodnutí vydané ve vyšší instanci

nepřezkoumatelným [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.].“ Stejně tak lze hodnotit i nynější situaci, kdy žalovaný odkázal na dřívější rozhodnutí, v nichž byly námitky žalobce týkající se jím domnívané nicotnosti výzev k odstranění pochybností či uvedené v jeho stížnosti podle § 261 daňového řádu vypořádány. Skutečnost, že žalovaný odkázal na dřívější rozhodnutí celního úřadu či jeho samotného tak je v souladu s § 116 odst. 2 daňového řádu.

iv.

[44] Soud dále opouje námitce žalobce, že mu byla celním úřadem ukládána povinnost prokazovat tzv. negativní skutečnosti. V řízení před celním úřadem bylo prokázáno, že žalobce minerální oleje KN 2710 1999 získané od dodavatele ■■■■■ buďto dále prodal nebo sám užil. Způsob, jakým žalobce s daným minerálním olejem naložil, není prokazování negativní skutečnosti, nýbrž žalobce byl celním úřadem vyzván, aby osvědčil, že minerální oleje byly užity k jiným účelům, než pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v § 45 odst. 2 daňového řádu. Šlo tak pouze o prokázání skutečností, které logicky vyplývaly z žalobcem předložených daňových přiznání a ohledně nichž spočívalo na žalobci důkazní břemeno.

v.

[45] K námitce žalobce, který poukazuje na nezákonnost všech důkazních prostředků získaných celním úřadem z důvodu nezákonné výzvy k odstranění pochybností ze dne 21. 12. 2012, soud na tomto místě opakuje, že výzvy k odstranění pochybností neshledal jako nezákonné, neurčité či nesrozumitelné. Naopak má za to, že těmito výzvami bylo platně zahájeno řízení o odstranění pochybností jakožto zákonem upraveného postupu, na základě kterého je možno vést řízení ke správnému a úplnému zjištění a stanovení daňové povinnosti.

vi.

[46] Soud nespatřuje nezákonnost ani v tom, že platební výměry obsahují vlastní odůvodnění, a nebyly odůvodněny prostřednictvím protokolu o projednání výsledku.

[47] Podle § 147 odst. 1 daňového *správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam; tato rozhodnutí se neodůvodňují. Podle odstavce 4 téhož ustanovení dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností.*

[48] Z obecně platné zásady spravedlivého procesu vyplývá, že správce daně je povinen dbát na to, aby daňový subjekt byl seznámen s důvody rozhodnutí správce daně. Pro rozhodování o výši daňové povinnosti z toho vyplývá povinnost správce daně seznámit daňový subjekt s podklady platebního výměru a důvody, které správce daně vedly ke stanovení daňové povinnosti.

[49] Ustanovení § 147 daňového řádu je koncipováno tak, že jeho první odstavec upravuje pro všechny typy dílčích nalézacích řízení jako formu rozhodnutí platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam. Pro tyto druhy rozhodnutí stanoví, že se v obecné rovině neodůvodňují. Výjimku z ustanovení odstavce 1 pak určují odstavce 2, 3 a 4. V případě postupu k odstranění pochybností se za odůvodnění považuje zpráva o daňové

kontrole či protokol o projednání výsledku k odstranění pochybností. Zpráva o daňové kontrole či protokol o projednání výsledku k odstranění pochybností tak v případě, že rozhodnutí o stanovení daně neobsahuje odůvodnění, tvoří „součást“ rozhodnutí. Znamená to, že v případném odvolání, napadá-li daňový subjekt výrok tohoto rozhodnutí, může současně brojít proti důvodům v těchto listinách uvedeným. Obsahově by měly tyto listiny odpovídat „klasickému“ odůvodnění standardního rozhodnutí. Jde totiž sice o výjimku, ale nikoliv z povinnosti odůvodňovat, nýbrž z toho, v jakém dokumentu má být odůvodnění obsaženo. Materiálně však není mezi „klasickým“ odůvodněním a předmětnými listinami žádný rozdíl, neboť nesouhlas proti prvostupňovému rozhodnutí o stanovení daně lze učinit vždy jen formou odvolání k nadřízenému správnímu orgánu. Pokud tedy celní úřad své platební výměry, jimiž žalobci stanovil spotřební daň z minerálních olejů, odůvodnil, jednal zcela v souladu s daňovým řádem.

vii.

[50] Domnívá-li se žalobce, že v řízení před celním úřadem nebylo dostatečně osvědčeno, že minerální oleje KN 2710 1999 nebyly dodány do Rumunska, pak soud poukazuje na to, že to měl být právě žalobce, který prodej olejů do Rumunska měl prokázat. Jak vyplývá z obsahu napadeného rozhodnutí, celní úřad snesl dostatek důkazů o tom (viz citované pasáže z rozhodnutí žalovaného o výrobě razítek na fakturách za pomoci zaměstnankyň žalobce, výpovědi řidičů žalobce, kdy žádný z nich minerální olej KN 2710 1999 do Rumunska nevezl ad.), že k prodeji olejů do R nedošlo. Má-li žalobce za to, že minerální olej KN 2710 1999 byl dodán do R prostřednictvím vlastní dopravy odběratele nebo jím najaté firmy, pak měl sám snést důkazní prostředky o tom, jakým způsobem byl předmětný olej do Rumunska dopravován.

[51] Je pravdou, že z výpovědi řidičů a účetních žalobce bezprostředně nevyplývá, že by předmětný minerální olej byl určen k použití, nabízen k prodeji nebo používán pro pohon motorů, jak konstatoval žalovaný ve svém rozhodnutí. Přesto soud souhlasí se závěrem žalovaného, neboť bylo na žalobci, aby účel použití jím dováženého minerálního oleje KN 2710 1999 prokázal. Soud už na jiném místě tohoto rozsudku zdůraznil, že minerální oleje KN 2710 1999 je možno podle § 45 odst. 3 a 4 zákona o spotřebních daních užít pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu zákonem stanovených směsí, anebo též jinak. Jak jinak byly minerální oleje žalobcem užity, žalobce neprokázal, ba dokonce ani nesdělil. Z celé řady nepřímých důkazů, jež celní úřad sám provedl či případně převzal ze spisu PČR, přitom vyplývá, že minerální olej KN 2710 1999 byl žalobce použit k pohonu motorů. Tento závěr hodnotí soud jako dostatečně prokázaný, a to i s ohledem na to, že daňové řízení není vázáno trestněprávní zásadou prokázání skutkového stavu věci „nade vší pochybnost“.

viii.

[52] Žalobce dále brojí proti znaleckému posudku vypracovaného na základě žádosti PČR ve věci účetnictví žalobce, který nemohl být vůbec použit jako důkazní prostředek, a to z formálních i materiálních důvodů.

[53] Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí i z obsahu daňového spisu, celní úřad jako jeden z důkazních prostředků použil i znalecký posudek č. 37/13 ze dne 2. 7. 2013 zpracovaný Ing. L. V., znalkyní z oboru ekonomika, odvětví účetní evidence a ekonomická odvětví různá, se specializací na daně. Zadavatelem tohoto posudku nebyl celní úřad, nýbrž PČR v rámci

trestního řízení vedeného se žalobcem. Z toho důvodu je zřejmé, že žalobci nemohlo být doručeno žádné rozhodnutí o ustanovení znalce podle § 95 odst. 2 daňového řádu.

[54] Skutečnost, že celní úřad má být správním orgánem erudovaným v otázkách účetnictví, nevylučuje, aby převzal některé závěry ze znaleckého posudku zpracovaného znalcem se specializací na daně a účetnictví, pokud se se závěry znalce ztotožňuje, což se v souzené věci zjevně stalo. Znalecký posudek vypracovaný v rámci trestního řízení tak může sloužit jako důkazní prostředek v řízení daňovém.

[55] Soud dává žalobci za pravdu v tom, že znalec je povolán k posouzení odborných otázek, přičemž do sféry jeho posouzení spadají otázky toliko skutkové. Znalci nepřísluší provádět hodnocení důkazů a řešit právní otázky. Žalobce však – s jedinou výjimkou – nespecifikuje, které části znaleckého posudku považuje za překračující charakter hodnocení znalce, tj. kdy znalec činí spekulativní závěry, řeší právní otázky apod. Onou výjimkou je označení závěru znalce, že: „... k prodeji [minerálního oleje KN 2710 1999 – doplněno soudem] nedošlo a jednalo se o pouze fiktivní dodání. Minerální olej byl přeměněn na motorovou naftu a prodán jiným odběratelům na území ČR.“ Takový závěr by byl nepochybně spekulativním, pokud by se z účetnictví žalobce nabízelo více možností, jak žalobce s daným minerálním olejem naložil. Jak je podrobně rozvedeno ve znaleckém posudku, stav účetních dokladů žalobce neposkytuje přesvědčivý obraz o tom, že minerální olej KN 2710 1999 byl žalobcem vyvezen mimo území ČR – dodán např. do Rumunska, jak žalobce tvrdil i vykazoval –, není z něj patrné, že by byl někde uskladněn ani z něj nelze zjistit, že by byl užit způsobem, na který se nevztahuje § 45 odst. 3 a 4 zákona o spotřebních daních. Jediným logickým závěrem je tak možnost, že ho bylo užito ve směsi s motorovou naftou k pohonu motorů.

[56] Co se týče otázky, že celní úřad ani žalovaný nehodnotili kvalitu znaleckého posudku, pak soud uvádí, že tak správní orgány sice neučinily výslovně, nýbrž učinily tak implicitně, když z obsahu znaleckého posudku vycházely a s jeho závěry jako validními pracovaly. Nedostatek zvláštního hodnocení znaleckého posudku z hlediska jeho přesvědčivosti, přezkoumatelnosti a zákonnosti není vadou, která by měla za následek nezákonnost rozhodnutí celního orgánu či žalovaného.

[57] Soud proto k této otázce uzavírá, že znalecký posudek ze dne 2. 7. 2013 zpracovaný Ing. L. V. v rámci trestního řízení s žalobcem je způsobilým důkazním prostředkem pro dokazování i v řízení o vyměření spotřební daně.

ix.

[58] Ohledně poslední žalobní námitky soud konstatuje, že zjištění ČOI na benzínových stanicích společností, ve kterých žalobce vystupoval, byla zjištěna nafta, která jakostně nevyhovovala (měla nižší bod vzplanutí), což naznačuje smíchání s jinými minerálními oleji, není stěžejní částí odůvodnění žalovaného, nýbrž pouze doplňkem k hlavním zjištěním skutkového stavu. Žalobci byla vyměřena spotřební daň na základě toho, že neodstranil pochybnosti týkající se jeho daňového tvrzení ohledně daňového odvodu ve výši 0 Kč, nikoli na základě zjištění ČOI.

x.

[59] S ohledem na právní závěry přijaté v tomto rozsudku soud žalobu jako nedůvodnou zamítl postupem podle § 78 odst. 7 s. ř. s. Ve věci soud rozhodoval, aniž by nařídil ústní jednání, a to v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., když s tímto postupem žalobce souhlasil a žalovaný k němu nevyjádřil ve stanovené lhůtě svůj nesouhlas.

V. Náklady řízení

[60] O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, ten ale náhradu nákladů řízení nežádal, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Liberci dne 18. září 2015

Mgr. Lucie Trejbalová,
předsedkyně senátu