



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Miroslavy Honusové v právní věci žalobce **DKW Trade s.r.o.** se sídlem Frýdek-Místek, Pionýrů 839, v řízení zastoupeného JUDr. Radkem Hudečkem, advokátem se sídlem Ostrava, Škroupova 4, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel** se sídlem Praha 4, Budějovická 7, o žalobě proti rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava ze dne 16.1. 2012 č.j. 284/2012-140100-21, ve věci spotřební daně,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhá přezkoumání shora označeného rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava [jehož působnost přešla s účinností od 1.1. 2013 na žalovaného (dále jen „žalovaný“)], kterým bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu Frýdek-Místek ze dne 5.8.2011

č.j. 8595/2011-046100-024, jímž byla žalobci vyměřena spotřební daň z lihu za zdaňovací období únor 2011. Napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno 16.1. 2012.

Namítá, že:

- 1) odběru vzorků nebyl přítomen zástupce žalobce, ačkoli byl celním orgánům k dispozici. Tuto skutečnost namítal již v odvolání, avšak tato jeho odvolací námitka nebyla žalovaným v napadeném rozhodnutí řádně vypořádána;
- 2) a) daň neměla být vyměřena dle pomůcek,
b) i v případě vyměření daně podle pomůcek je činnost správního orgánu vázána na povinnost součinnosti s daňovým subjektem;
- 3) správní orgán I. stupně vyloučil bez dalšího zdůvodnění důkazy předkládané žalobcem. Žalobce přitom předložil důkazy, že dotčené výrobky jednak patří konkrétnímu od žalobce odlišnému vlastníkovi a že jejich složení obsahem denaturačního činidla splňuje požadavky na osvobození od spotřební daně v Polsku a tím i na území celé Evropské unie. Správní orgán I. stupně ani žalovaný nehodnotili proto důkazy ve vzájemné souvislosti;
- 4) žalovaným tvrzená neexistence subjektu T.D.K. KRUK nekoresponduje se skutečností, když toto polské sdružení tvoří jednotlivé fyzické osoby označené žalobcem. Minimálně ty jsou způsobilými nositeli práv a povinností. S touto skutečností se právní orgány nevypořádaly;
- 5) do správního spisu byl založen znalecký posudek o tom, že zajištění líh obsahuje denaturační činidlo v několikanásobně vyšším množství, než požaduje norma, navíc žalobce doložil i protokoly o denaturaci ve vztahu přímo k vybraným výrobkům. Ani s touto námitkou se správní orgány nevypořádaly;
- 6) žalobce není plátcem spotřební daně, neboť prokázal vlastnictví vybraných výrobků odlišnou osobou a ust. § 66 odst. 1 zák. č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSD“) vyjmenovává plátce daně postupně tak, že plátcem je nejprve vlastník a až následně – není-li vlastník znám – skladovatel. Ani s touto námitkou se správní orgány nevypořádaly.

Žalovaný navrhuje zamítnutí žaloby. K jednotlivým žalobním bodům uvádí:

- 1) tato námitka byla řešena již v rámci prošetření stížnosti žalobce a shledána důvodnou. Žalobce byl Celním úřadem Ostrava 22.4.2011 informován o možnosti převzetí kontrolních vzorků a protokolů. Podle protokolů byl navíc žalobce odběru přítomen. Žalobce však především neuvedl žádné konkrétní pochybnosti, které by ukazovaly na manipulaci se vzorky, která by mohla mít vliv na správnost laboratorního zjištění;
- 2) žalovaný odkazuje na § 145 odst. 1 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d.ř.“), kdy žalobce ani po výzvě správce daně nepodal daňové tvrzení. Žalobce dále nevyužil práva nahlédnout do spisového materiálu, a to i přes výzvu z 6.5.2011;
- 3) s těmito skutečnostmi se žalovaný vypořádal pod body 8 – 13 odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalobce předložil listiny z 4/2011, které již z hlediska časového nemohou mít žádného vztahu ke zboží zajištěného celními orgány u žalobce již v 2/2011. Ztotožnění zajištěného zboží se zbožím, o němž pojednávají předložené listiny, je tak vyloučen. Proto nebyly vzaty v úvahu ani listiny o existenci a vlastnictví T.D.K. KRUK s.c.;
- 4) námitka je irelevantní, když neovlivňuje v daném případě žalobcovu povinnost daň přiznat a zaplatit;

- 5) samotné množství Bitrexu nemá na posouzení denaturace žádný vliv. Dle vyhl. č. 141/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobu, skladování a zpracování lihu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „VTPL“) je denaturační směsí Metyletylketon, Denatonium benzoát (Bitrex), Methylenová modř a Thiofen. Přítomnost Methylenové modři ani Thiofenu nebyla u posuzovaného zboží zjištěna. Z pohledu předpisů Polské republiky je denaturační směsí směs 95%-96% Methyletylketonu, 2,5%-3% Methylopropylketonu a 1,5%-2% Ethylisoamylketonu spolu s 1g denatonimubenzoanu. Ani této směsi posuzované zboží neodpovídá;
- 6) zajištěné důkazy svědčí tomu, že žalobce se stal plátcem daně a vznikla mu povinnost daň přiznat a zaplatit.

K vyjádření žalovaného podal žalobce dne 4.6.2012 repliku, ve které uvedl, že:

- 4) TDK KRUK je v České republice i zastoupeno advokátem. Účastníci tohoto sdružení navíc osobně doložili své oprávnění jednat za sdružení Celnímu úřadu Frýdek-Místek, jakož i dokumenty k předmětnému zboží a jsou ochotni tak učinit i znovu. Celní orgány je však nekontaktovaly, ačkoli na ně mají k dispozici veškerá spojení. Žalobce není vlastníkem zboží, proto ani nemá k dispozici potřebné dokumenty
- 5) i podle protokolů o rozboru odebraných vzorků je v odebraných vzorcích 877x až 13300x větší množství Bitrexu, než stanoví VTPL. VTPL navíc v příl. 2, druhém sloupci označuje denaturační prostředek Bitrex, proto právě jeho množství ve vzorcích je pro posouzení věci rozhodné;
- 7) na protokolech o odběru vzorků je adresa „Ramitron, s.r.o., Žabeň“, což se neshoduje s rozhodnutím o zajištění, kde je adresa „Lískovec u FM, na parc. č. 5269/6 a 5270/2“;
- 8) ze čtyř laboratoří jsou podle žalobce tři bez akreditace.

Na repliku žalobce reagoval žalovaný duplikou z 15.6.2012, kde uvedl, že:

- 7) pozemky parc. č. 5269/6 a 5270/2 navazují na ul. Lískovecká, resp. jsou právě z ní přístupné. Je zřejmé, že vzorky byly odebrány v areálu Ramitron s.r.o., která měla v době odběru sídlo v Žabni, nicméně vlastní pozemky parc. č. 5269/6 a 5270/2, kde bylo zboží zajištěno;
- 8) zkoušky prováděla tatáž celně technická laboratoř, a to zkušební laboratoř č. 1171 akreditovaná Českým institutem pro akreditaci o.p.s. č. 20/2011 ve spojení s příl. č. 1 ze dne 19.1.2011.

Nato žalobce reagoval triplikou ze dne 4.7.2012, kde uvedl, že:

- 1) odběr vzorků bez přítomnosti žalobce (ač se jinak v místě vyskytoval), byl nezákonný [zde žalobce odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 22.7.2011 č.j. 5 Aps 3/2011-101¹⁾];
- 4) pracovníci celního úřadu (Ing. R. C.) komunikují s advokátem T.D.K. KRUK, proto nelze vycházet bez dalšího z toho, že sdružení nemá právní subjektivitu. Zástupci tohoto sdružení se na celní úřad osobně dostavili 12.8.2011 a jednali s Ing. R. W. Závěry žalovaného o tom, že T.D.K. KRUK nemá právní subjektivitu taj není postupem, který by šetřil práva dotčených účastníků;
- 7) obec Žabeň je vzdálena od Frýdku-Místku min. 10 km;

¹⁾ všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz

8) na protokolu o výsledku zkoušek je výslovně uvedeno pracoviště, které rozbor provádělo, a to i s údajem, že jde o pracoviště neakreditované.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)] a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Předně krajský soud konstatuje, že se nemohl zabývat žalobními body 7) a 8), když tyto žalobce poprvé uplatnil v podání podaném u soudu osobně až 4.6.2012, tzn. více než dva měsíce od doručení napadeného rozhodnutí (16.1.2012). S ohledem na to, že tyto žalobní body nemají žádného (byť minimálního) předobrazu v původně podané žalobě, dospěl soud k závěru, že byly uplatněny v rozporu s principy koncentrace zakotvenými v § 71 odst. 2 a § 72 odst. 1 s.ř.s., a proto jsou nepřipustné.

Z obsahu správních spisů soud zjistil, že dne 24.2.2011 bylo provedeno místní šetření, kdy byly zjištěny 4 nádoby, každá o objemu 1000l s čirou tekutinou zapáchající po lihu, které skladuje žalobce. Ten sdělil, že zboží není jeho majetkem a jako vlastníka označil T.D.K. KRUK s.c. Podle následně provedených zkoušek byl v zajištěných vzorcích zjištěn Bitrex, nikoli však Methylenová modř, Thiofen, Methyletylketon, Methyilisopropylketon či Ethyllisoamylketon. Žalobce předložil potvrzení T.D.K. KRUK s.c. o tom, že zboží bylo u něj uskladněno na 2-3 dny pro poruchu vozu IVECO reg. zn. SGL 64 VH. Dne 7.3.2011 podal žalobce stížnost, že před samotným odběrem vzorků nebyl náležitě poučen a že odebrání vzorků mu nebylo potvrzeno ani neobdržel referenční vzorky. Tato stížnost byla shledána důvodnou a žalobce vyzván, k převzetí vzorků a k převzetí potvrzení o odběru vzorků. Žalobci byla dále dne 9.5.2011 doručena výzva k podání daňového tvrzení ke spotřební dani, na kterou reagoval podáním z 18.5.2011, kde zdůrazňuje, že vlastníkem zboží je T.D.K. KRUK s.c. Nato Celní úřad Frýdek-Místek vydal 5.8.2011 vůči žalobci platební výměr na spotřební daň z lihu. Žalobce 9.8.2011 nahlížel do spisu – protokolu o odběru vzorků a protokolů o zkoušce celně technické laboratoře. Na platební výměr reagoval odvoláním ze dne 19.8.2011, kdy již 12.8.2011 založil do spisu protokol o denaturaci z 6.4.2011, kopii laboratorního výsledku z 15.4.2011, kartu charakteristiky denaturovaného lihu T.D.K. KRUK s.c., osvědčení o přidělení polského identifikačního čísla a daňového identifikačního čísla T.D.K. KRUK s.c. a společenskou smlouvu T.D.K. KRUK s.c. Odvolání žalobce bylo zamítnuto napadeným rozhodnutím žalovaného, kde argumentuje prakticky totožně jako ve vyjádření k žalobě, a to k otázkám jednotlivých žalobních bodů:

- 1) v odstavcích [8] a [9],
- 3) v odstavci [12],
- 4) v odstavci [12], kdy však v odstavci [10] obsahuje napadené rozhodnutí též úvahu, že podle polských právních předpisů je polské sdružení T.D.K. KRUK s.c. bez právní subjektivity, nemůže být proto vlastníkem předmětného zboží;
- 5) v odstavci [11],
- 6) v odstavcích [9] a [10].

Krajský soud považuje odůvodnění napadeného rozhodnutí za srozumitelné [jakkoli odůvodnění k odvolací námitce obdobné žalobnímu bodu 6) se pohybuje již na samé hranici přezkoumatelnosti – k tomu viz níže], kdy z něj lze seznat úvahy, jimiž se žalovaný při posouzení věci řídil a závěry, ke kterým po tomto posouzení

dospěl. Části žalobních bodů, kde žalobce namítá, že se žalovaný s jeho odvolacími námitkami nevypořádal, proto shledává krajský soud nedůvodnými.

Pro přílišnou obecnost se nemohl krajský soud zabývat ani žalobním bodem 2), když žalobce soudu v žalobě neobjasnil důvody svého přesvědčení, že daň neměla být vyměřena dle pomůcek a v jakém konkrétním jednání celních orgánů spatřuje porušení zásady součinnosti. Pouze obecně lze k jednotlivým žalobním podbodům konstatovat, že:

- 2a) žalobce ani přes výzvu celních orgánů nepředložil daňové tvrzení, proto byl přechod na pomůcky oprávněný podle § 145 d.ř.;
- 2b) žalobce byl řádně upozorněn na možnost seznámení se spisem, do spisu nahlížel, ve věci činil podání a uplatňoval svou argumentaci, v čemž mu nebylo celními orgány nikterak bráněno. Případná pasivita žalobce (a to ani dílčí či přechodná) pak nezavazuje celní orgány povinnosti věc projednat a o ní rozhodnout.

Namítá-li žalobce, že jeho zástupce nebyl přítomen odběru vzorků a nebyly mu předány referenční vzorky [žalobní bod 1)], nelze přehlížet, že tuto námitku shledaly již v řízení správní orgány důvodnou. Zabývaly se však současně otázkou, zda toto pochybení mohlo mít vliv na samotné doměření daně. Krajský soud ve shodě s nimi a ve shodě s dosavadní judikaturou soudů rozhodujících ve správním soudnictví [srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2012 č.j. 9 Afs 43/2012-32¹⁾] konstatuje, že nezákonnost postupu celních orgánů při zajištění zboží by mohla být důvodem zrušení napadeného rozhodnutí jen, pokud by mohla mít vliv na zákonnost vyměření daně [§ 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s.]. Obecnou námitku, že jakýkoliv nezákonný postup celních orgánů musí mít v právním státě za následek nezákonnost finálního rozhodnutí, proto soud nesdílí. Jakkoliv je jakýkoliv nezákonný postup správců daně či správních orgánů obecně nežádoucí, sám o sobě ještě neznamená, že rozhodnutí vydané na základě nezákonného či vadného postupu musí vždy nutně být také nezákonné. Aby mohl mít nezákonný postup resp. procesní vady, kterých se správní orgány dopustily, vliv na zákonnost konečného rozhodnutí, musí tyto vady dosahovat určité intenzity, která je způsobilá negativně zasáhnout do postavení daňového subjektu. Na tomto místě pak nezbývá než doplnit, že žalobce netvrdí žádné konkrétní skutečnosti, z nichž by vyplývaly pochybnosti o tom, že zboží zkoumané jednotlivými posudky, jak jsou založeny ve spise, by nebylo zbožím identickým s tím, které bylo zajištěno u žalobce. Žalobní bod 1) proto shledal krajský soud nedůvodným.

Namítá-li žalobce v žalobních bodech 3) a 5), že v zajištěném zboží je několikanásobně větší množství Bitrexu, než je pro denaturaci vyžadováno, krajský soud opět ve shodě s žalovaným konstatuje, že přítomnost samotného Bitrexu v zajištěném zboží je nerozhodná.

Dle § 71 odst. 1 písm. e) a f) ZSD d daně je také osvobozen líh

- e) obecně denaturovaný, přiboudlina a líh ve výrobcích, pokud jsou tyto výrobky vyrobeny z lihu denaturovaného podle zvláštního právního předpisu⁵²⁾,
- f) zvláště denaturovaný syntetický a zvláště denaturovaný kvasný určený k použití pro stanovený účel⁵²⁾.

52) § 10 odst. 2 zákona č. 61/1997 Sb.

Podle § 10 odst. 2 zák. č. 61/1997 Sb., druhy denaturačních prostředků, jejich minimální množství a účel použití denaturovaného lihu stanoví prováděcí předpis. Ministerstvo zemědělství může po dohodě s Generálním ředitelstvím cel a Ministerstvem zdravotnictví v odůvodněných případech povolit použití jiného denaturačního prostředku nebo jiného minimálního množství denaturačního prostředku, než stanoví prováděcí předpis, nebo použití stanoveného denaturačního prostředku pro jiný účel.

Dle § 4 VTPL druhy denaturačních prostředků, jejich minimální množství a účel použití denaturovaného lihu jsou uvedeny v příloze č. 2.

Dle pol. 1a), 19, 20 a 21 příl. č. 2 VTPL:

Pořad. číslo	Denaturační prostředek	Přídavek nezředěného denaturačního prostředku		Účel použití denaturovaného lihu
		Nejmenší přídavek denaturačního prostředku na 1 l etanolu	Nejmenší přídavek denaturačního prostředku na 1 m ³ etanolu při 20 °C	
1a Denaturační směs pro obecně denaturovaný alkohol	Metyletylketon Denatonium benzoát (Bitrex, /.../) Metylenová modř Thiofen	10 ml 10 mg 2 mg 2 ml	10 l 10 g 2 g 2 l	Bez omezení
19	Denatonium benzoát (Bitrex, /.../)	30 mg	30 g	K výrobě kosmetických přípravků, které nepřicházejí do styku s dutinou ústní
20	Denatonium benzoát (Bitrex, /.../)	2 mg výhradně pro denuraci lihu technického syntetického*)	2 g výhradně pro denuraci lihu technického syntetického*)	K technickému použití u zpracovatele lihu, čímž se rozumí veškeré použití mimo prodeje a výroby výrobků s obsahem tohoto lihu
21	Denatonium benzoát (Bitrex, /.../)	10 mg výhradně pro denuraci lihu kvasného hydrogenačně rafinovaného**)	10 g výhradně pro denuraci lihu kvasného hydrogenačně rafinovaného**)	K technickému použití u zpracovatele lihu, čímž se rozumí veškeré použití mimo prodeje a výroby výrobků s obsahem tohoto

				lihu
*) výsledným produktem je líh syntetický technický zvláště denaturovaný - viz příloha č. 3 této vyhlášky				
**) výsledným produktem je líh zvláště denaturovaný kvasný hydrogennačně rafinovaný - viz příloha č. 3 této vyhlášky.				

Dle § 67 odst. 3 věty první ZSD na líh denaturovaný jiným než stanoveným denaturačním prostředkem, s menším množstvím denaturačního prostředku nebo použitý pro jiný než stanovený účel se pohlíží jako na líh nedenaturovaný; na líh zvláště denaturovaný v souladu s požadavky jiného členského státu, který je obsažen ve výrobku, se pohlíží jako na nedenaturovaný, pokud je zjištěno daňové zneužití tohoto výrobku.

V posuzovaném případě nebylo tvrzeno ani prokázáno, že by předmětné zboží bylo určeno pro některý z účelů vyjmenovaných v pol. 19, 20, 21 příl. č. 2 VTPL, proto je v posuzovaném případě s ohledem na ust. § 67 odst. 3 ZSD možno uvažovat toliko o obecné denaturaci lihu.

Pro obecnou denaturaci lihu však pol. 1 příl. č. 2 VTPL stanoví denaturaci *směsí*, která musí obsahovat veškeré komponenty pro tuto směs uvedené, t.j. nejen Bitrex, ale též Metylethylketon, Metylenovou modř a Thiofen, přičemž všechny tyto látky musejí být v lihu, aby jej bylo lze považovat za denaturovaný, obsaženy současně. Nepřítomnost byť jediné z těchto látek má podle § 67 odst. 3 ZSD za následek, že se na líh hledí, jako by denaturován nebyl.

S ohledem na shora uvedené krajský soud uzavírá, že nebyly-li v předmětném lihu nalezeny Metylenová modř ani Thiofen, nejedná se o líh denaturovaný podle právních předpisů České republiky.

Namítá-li žalobce naplnění podmínek denaturace podle právních předpisů Polské republiky, pak podle přílohy k Nařízení Komise (ES) č. 3199/93, o vzájemném uznávání postupů úplné denaturace lihu pro účely osvobození od spotřební daně, ve znění pozdějších předpisů, denaturační směs, kterou používá Polská republika k úplné denaturaci lihu tvoří na jeden hektolitr čistého lihu

- bud' 1. 0,75 litru methylethylketonu, který se skládá z:
- 95 – 96% hmotnostních methylethylketonu,
 - 2,5 – 3% hmotnostních methylisopropylketonu,
 - 1,5 – 2% hmotnostních ethylisoamylketonu (5-methyl-3-heptanon)
- spolu s 0,25 litru pyridinových zásad,
- anebo 2. jeden litr methylethylketonu, který se skládá z:
- 95 – 96% hmotnostních methylethylketonu,
 - 2,5 – 3% hmotnostních methylisopropylketonu,
 - 1,5 – 2% hmotnostních ethylisoamylketonu (5-metyl-3-heptanon)
- spolu s jedním gramem denatoniumbenzoanu (Bitrexu).

Jedná se opět vždy o směs, kde nepřítomnost byť i jediné složky má za následek, že nebylo dodrženo složení denaturační směsi a na zboží se hledí jako na líh, který denaturován nebyl.

Přítomnost Bitrexu má v případě denaturace v Polské republice vliv na posouzení denaturace dle bodu 2. shora, kdy však i zde není rozhodné množství samotného Bitrexu, nezbytná je též přítomnost methylethylketonu, methylisopropyl-

ketonu a ethylisoamylketonu. Tyto látky však v předmětném zboží zjištěny nebyly (a jejich přítomnost žalobce ve správním ani soudním řízení nikdy netvrdil).

Na základě shora uvedeného krajský soud uzavírá, že předmětné zboží nebylo denaturováno žádným z předepsaných denaturačních činidel, ať už českými či polskými předpisy, proto je třeba na toto zboží hledět podle § 67 odst. 3 ZSD jako na líh, který denaturován nebyl.

Namítá-li dále žalobce v žalobních bodech 3) a 5), že předložil listiny prokazující řádnou denaturaci předmětného zboží, pak předložil listiny o denaturaci proběhlé v dubnu 2011, kdy však již z hlediska časové souvislosti nemohlo být denaturováno zboží zajištěné u žalobce již v únoru téhož roku. Listiny o denaturaci evidentně jiného zboží nejsou vůbec způsobilé prokázat denaturaci zboží zajištěného u žalobce.

Ani žalobní body 3) a 5) tedy nebyly shledány důvodnými.

Jak již bylo předesláno, k odvolací námitce obdobné žalobnímu bodu 6) (ZSD vyjmenovává plátce spotřební daně postupně tak, že skladovatel je plátcem daně jen, není-li znám vlastník), neoplývá napadené rozhodnutí podrobným odůvodněním. Z napadeného rozhodnutí však lze vysledovat základní myšlenku žalovaného, a to, že je-li žalobce skladovatelem předmětného zboží, je plátcem daně bez dalšího s tím, že na toto jeho postavení nemá otázka vlastnictví předmětného zboží žádný vliv.

K této otázce soudy rozhodující ve správním soudnictví konstantně a dlouhodobě judikují, že pořadí plátců daně uvedené v ZSD je nerozhodné, v postavení plátce daně se ocitá každý z nich. Ochranu proti vícetvářnému zdanění téhož zboží u jednotlivých článků obchodního řetězce představuje zákaz dvojího zdanění téhož zboží. Situace, kdy lze více článkům jednoho obchodního řetězce vyměřit spotřební daň týkající se téhož zboží, má pro jednotlivé články řetězce určitá nebezpečí. Je zásadně na nich, aby si soukromoprávními ujednáními s obchodními partnery upravily vztahy týkající se daňových povinností, tj. např. sjednaly vzájemné soukromoprávní závazky odpovídající eventuálním veřejnoprávním závazkům, které případně bude muset ten či onen z článků řetězce nést, a to i za situace, kdy s něčím takovým původně nepočítal. Zákaz dvojího zdanění spotřební daní vůči těmto zboží totiž znamená, že pokud již jednou byla daň tohoto typu jednomu daňovému subjektu vyměřena, nemůže být vyměřena za stejné zboží ani jemu, ani nikomu jinému. Neříká však nic o tom, kterému z článků případného obchodního řetězce, v rámci něhož je uvedené zboží distribuováno, může být daň vyměřena a kterému nikoli, resp. nestanoví žádná pravidla, v jakém pořadí má být jednotlivým článkům řetězce daň vyměřována. Znamená to tedy, že majetkoprávní důsledky takového zdanění, jež mohou v jistém smyslu náhodně postihnout kterýkoli z článků řetězce, a tím současně vyloučit možnost postihu dalšího jeho článků, si musí tyto články vyřešit soukromoprávními ujednáními. Takové soukromoprávní ujednání neznamena přenos daňové povinnosti, který není zásadně podle objektivního práva přípustný, nýbrž pouze řešení jejích majetkoprávních důsledků [srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.11.2012 č.j. 7 Afs 48/2012-23¹]). Krajský soud ani v nyní posuzovaném případě neshledal důvod se od tohoto názoru zastávaného opakovaně i jím (srov. např. rozsudek ze dne 28.3.2012 č.j. 22 Ca 351/2008-221, dostupný na www.nssoud.cz) odchýlit.

Krajský soud proto uzavírá, že za situace, kdy bylo bezpečně zjištěno, že žalobce byl skladovatelem předmětného zboží (a proti tomuto závěru ani žádný

žalobní bod nesměruje), je pro závěr o jeho postavení plátce daně podle § 66 ZSD otázka vlastnictví zboží zcela nerozhodná. Ani žalobní bod 6) tak nebyl shledán důvodným.

Co do žalobního bodu 4) (právní postavení T.D.K. KRUK s.c., příp. jeho společníků) krajský soud sice přisvědčuje žalobci v tom, že neshledal-li žalovaný dostatek způsobilosti tohoto sdružení být nositelem práv a povinností (což je závěr přinejmenším diskutabilní s ohledem na předloženou daňovou registraci tohoto sdružení), pak – podobně jako u českého sdružení založeného podle § 829 a násl. zák. č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů – měl zkoumat způsobilost k právům a povinnostem jeho účastníků. Pochybení žalovaného spočívající v tom, že tak neučinil, ani event. případná nesprávnost závěrů žalovaného o vlastnictví předmětného zboží, však s ohledem na nerozhodnost této otázky pro postavení žalobce jako plátce spotřební daně (viz výše) není s to mít jakýkoli vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a být tak důvodem pro jeho zrušení [§ 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s.]. S ohledem na to krajský soud konstatuje, že ani po přezkoumání napadeného rozhodnutí z pohledu žalobního bodu 4) neshledal důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí.

Proto krajský soud žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému podle obsahu spisu nevznikly v tomto řízení žádné náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **m o ž n o** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 19. června 2013

Za správnost vyhotovení:
Eva Stöhrová

JUDr. Monika Javorová v.r.
předsedkyně senátu