



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudkyň JUDr. Jarmily Ďáskové a JUDr. Radimy Gregorové, Ph.D., v právní věci žalobce **AMT Hrovice, spol. s r.o.**, se sídlem Praha 2, Na Bojišti 1459/28, zastoupeného JUDr. Michaelem Bartončíkem, Ph.D., advokátem, se sídlem AK Brno, Koliště 55, proti žalovanému **Celnímu ředitelství Brno**, se sídlem Brno, Koliště 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2010, č. j. 594-23/2010-010100-21,

t a k t o :

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobce se žalobou doručenou zdejšímu soudu dne 7. 2. 2011 domáhal vydání rozsudku, kterým by bylo zrušeno rozhodnutí Celního ředitelství Brno (dále jen „žalovaný“) ze dne 6. 12. 2010, č. j. 594-23/2010-010100-21, jemu předcházející rozhodnutí Celního úřadu Jihlava, pobočka Třebíč, ze dne 31. 5. 2006, č. j. 1887-

02/06-2162-01, a žalovaný byl zavázán k povinnosti zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení. Napadená rozhodnutí považuje za nezákonná a vydaná v rozporu s právními předpisy.

II. Relevantní skutečnosti plynoucí ze spisového materiálu

[2] Z konkrétních okolností přezkoumávané věci je pro přehlednost vhodné chronologicky zdůraznit následující skutečnosti.

[3] Dne 31. 5. 2006 vydal Celní úřad Jihlava, pobočka Třebíč (dále jen „správce daně“), platební výměr č. j. 1887-02/06-2162-01, jímž podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. f), § 9 odst. 3 písm. e), § 45 odst. 1 písm. c) a § 48 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních ve znění platném a účinném pro příslušné zdaňovací období září 2005 (dále jen „zákon o spotřebních daních“) vyměřil žalobci spotřební daň z minerálních olejů ve výši 8.614,- Kč. Daň byla stanovena na základě výsledku místního šetření, kterým bylo zjištěno, že žalobce skladoval dne 29. 9. 2005 na adrese M. 603, H. minerální oleje v množství 21.870,22 l. K prokázání zdanění skladového výrobku byly žalobcem předloženy faktury na zboží označené jako motorová nafta, s kódem nomenklatury 27101941. Správce daně pro ověření, zda skladovaný výrobek odpovídá údajům uvedeným na fakturách, odebral v průběhu místního šetření dne 29. 9. 2005 bezúplatný vzorek skladovaného výrobku. Výslednou analýzou Celně technické laboratoře Brno byl zjištěn jiný minerální olej (kód nomenklatury 27101961), než je těžký plynový olej (kód nomenklatury 27101941) uvedený na fakturách a tudíž se nejedná o identický vzorek a faktury předložené žalobcem neprokazují zdanění tohoto skladovaného vybraného výrobku, z něhož byl odebrán vzorek. Základ daně byl určen ze skladovaného množství a z výsledné hustoty vzorku uvedené v odborném posudku.

[4] Proti výše uvedenému platebnímu výměru podal žalobce dne 3. 7. 2006 odvolání, ve kterém zejména namítl, že šlo o motorovou naftu. Žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 8. 2006, č. j. 6821-02/06-0101-21, toto odvolání zamítl. Následně žalobce podal správní žalobu ke Krajskému soudu v Brně. Zdejší soud ji rozsudkem ze dne 26. 5. 2008, č. j. 31 Ca 195/2006-42, zamítl jako nedůvodnou. Nejvyšší správní soud tento rozsudek krajského soudu zrušil rozsudkem ze dne 15. 10. 2009, č. j. 5 Afs 95/2008-91, s tím, že pokud žalobce trval na svém tvrzení, že se jednalo o vybraný výrobek již zdaněný spotřební daní (která byla promítnuta do ceny, za níž žalobce výrobek nabyt) a podal daňové přiznání na nulovou výši daně, byl správce daně, jestliže měl i nadále pochybnosti o správnosti takového daňového přiznání, povinen zahájit ve smyslu ustanovení § 43 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) vytykácí řízení a vyzvat žalobce k prokázání jeho tvrzení o zdanění vybraného výrobku spotřební daní. Takový postup by mu umožnil předložit důkazy, které navrhoval, a teprve v případě, že by ani tímto způsobem zdanění vybraného výrobku neprokázal, byl správce daně oprávněn spotřební daň vyměřit. Pokud tímto způsobem správce daně nepostupoval, měl tuto vadu řízení v souladu s ustanovení § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků v odvolacím řízení napravit žalovaný. Zdejší soud tedy poté, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným ve zrušovacím rozsudku, rozsudkem ze dne 16. 12.

2009, č. j. 31 Ca 195/2006-108, rozhodnutí žalovaného zrušil pro vady řízení a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[5] V dalším řízení žalovaný záznamem ze dne 23. 3. 2010, č. j. 594-4/2010-010100-21, uložil správci daně zahájit s žalobcem vytýkací řízení podle ustanovení § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků.

[6] Výzvou ze dne 10. 5. 2010, č. j. 12603/2010-216300-014, vyzval správce daně žalobce k odstranění pochybností o údajích obsažených v daňovém přiznání ke spotřební dani z minerálních olejů podaného dne 30. 5. 2006, pod č. j. 1887-03/06-2162102. Výslovně uvedl, že pochybnosti vycházejí z provedeného místního šetření ze dne 29. 9. 2005, č. j. 5251-02/05-2162-02 u žalobce na adrese M. 603, H., kdy bylo zjištěno, že žalobce skladuje vybrané výrobky v množství 21.870,22 l, z uvedeného výrobku byl odebrán vzorek evidovaný pod č. j. 5249/05-2162-02, zn. BM0871V/05. Analýzou bylo zjištěno, že číslo kombinované nomenklatury 27101961 neodpovídá číslu kombinované nomenklatury 27101941 uvedené na daňových dokladech. Správce daně dospěl k předběžnému závěru, že žalobce předloženými daňovými doklady zdanění vybraného výrobku neprokázal. Žalobce byl vyzván, aby se k uvedeným pochybnostem vyjádřil písemně nebo ústně do protokolu u správce daně a prokázal tak tvrzení o zdanění vybraného výrobku spotřební daní a předložil o něm důkazy ve lhůtě do 15-ti dnů od doručení výzvy. Uvedená výzva byla žalobci doručena dne 11. 5. 2010.

[7] V pořadí druhým rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 12. 2010, č. j. 594-23/2010-010100-21, bylo odvolání žalobce proti platebnímu výměru správce daně ze dne 31. 5. 2006, č. j. 1887-02/06-2162-01, zamítnuto. V odůvodnění tohoto rozhodnutí žalovaný zdůraznil, že s ohledem na výsledek vytýkacího řízení a obsah listinných důkazů, zejména analýzy Celně technické laboratoře Brno, a to odborného posudku zn. BM0871V/05 ze dne 10. 1. 2006 a stanoviska celního oddělení Celního ředitelství Brno zn. 525/06-0101-11 ze dne 12. 1. 2006 k sazebnímu zařazení zboží vyplývá, že vzorek minerálního oleje, který byl odebrán při místním šetření dne 29. 9. 2005 u žalobce (viz protokol o místním šetření č. j. 5251-02/05-2162-02, protokol o odběru vzorku č. j. 5249/05-2162-02) nesplňuje parametry normy EN 590 pro motorovou naftu, a jde o jiný vybraný výrobek se zařazením do podpoložky kombinované nomenklatury 27101961 jako minerální oleje ...-minerální oleje...-ostatní-těžké oleje-topné oleje-pro jiné účely-o obsahu síry nepřesahující 1%hm. Žalovaný zdůraznil, že minerální olej nomenklatury 27101961 skladoval žalobce, přičemž pro postavení plátce daně ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je určující skladování vybraných výrobků. Uzavřel, že ani v doplněném odvolacím řízení nebyly žalobcem předloženy důkazy, které by prokázaly opak, a tvrzení žalobce k vysvětlení rozdílu mezi jím deklarovanou nomenklaturou zboží a nomenklaturou vybraného výrobku u odebraného vzorku bylo vyvráceno. Žalovaný proto neshledal důvod pro změnu nebo zrušení odvoláním napadeného rozhodnutí správce daně.

III. Obsah žaloby

[8] Žalobce má za to, že jak správce daně, tak žalovaný se dostatečně nevypořádali se všemi tvrzenými skutečnostmi a navrhovanými důkazy, a že byl

zkrácen na svých právech. Napadená rozhodnutí považuje za nezákonná. V žalobě uplatnil následující námitky:

[9] Žalobce namítá, že žalovaný se nevypořádal s důkazem fakturou č. 1013214, ze které vyplývá, že zboží bylo koupeno až dne 12. 10. 2005, tedy takřka 14 dní po odebrání kontrolního vzorku. O tom svědčí i dodací list č. DL-265/2005 a výpis z účtu žalobce ze dne 12. 10. 2005.

[10] Žalovaný se dále nevypořádal s důkazem skladovými kartami. Ty mají jednoznačně prokazovat, že v zásobníku nebylo skladováno jiné zboží. Věrohodnost skladových karet lze dovodit z účetnictví žalobce. Žalovaný ale zároveň připustil, že skladové listy prokazují zdanění motorové nafty dodané společností LANNA spol. s r.o. a společností Sloubau, s.r.o. Pokud správce pochybuje o věrohodnosti důkazu, měl tuto nevěrohodnost prokázat a neměl takový důkaz zřejmě vůbec používat.

[11] Dále žalobce namítá, že nebyly vzaty v úvahu důkazy přezkoumáním účetní evidence a provedením inventarizace u žalobce, které by údajně jednoznačně prokázaly, že šlo o deklarovanou motorovou naftu. Žalovaný sice vycházel z inventurního soupisu ze dne 29. 9. 2005, ale tento důkaz byl použit pouze pro určení množství nafty, nikoli k prokázání tvrzení žalobce, že šlo o deklarovanou naftu. Odůvodnění, proč nebyl proveden důkaz účetnictví, chybí v napadeném rozhodnutí úplně.

[12] V rámci písemného podání ze dne 17. 4. 2012 žalobce doplnil žalobní tvrzení v tom směru, že Celně technická laboratoř často chybí u rozboru vzorků. Uvedl, že např. ze zkušebního protokolu zkušební laboratoře ČEPRO, a.s. ze dne 3. 2. 2012 vyplývá, že vzorek, který byl posuzován v neidentické věci Celně technickou laboratoří, byl motorovou naftou s obsahem 0 % objemových FAME, ačkoli laboratoř dospěla k jinému závěru (obsah 6,5 % FAME). Za toto pochybení, které spočívalo v záměně vzorků, se Celně technická laboratoř následně omluvila. Žalobce z toho dovozuje, že Celně technická laboratoř chybí.

IV. Vyjádření žalovaného

[13] Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě ze dne 14. 4. 2011 navrhl, aby soud žalobu v celém rozsahu zamítl jako nedůvodnou s tím, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

[14] Podle žalovaného je celá žaloba, zjednodušeně řečeno, vystavěna na tvrzení žalobce, že „*co nakoupil, to prodával, resp. skladoval*“. Skutkový stav byl řádně doložen důkazy. Z geneze celého případu lze vidět, že žalobce se snaží celé řízení pouze protahovat, čemuž přizpůsobuje své námitky. Nejdříve tvrdil, že skladové karty, faktury, inventurní soupis a účetnictví mají prokazovat, že šlo o naftu s kódem nomenklatury 27101941. Když žalobce zjistil, že není rozporováno tvrzení o tom, že nakoupil motorovou naftu, avšak konkrétní vzorek prokazuje jiný výrobek, zpochybňoval odebrání tohoto vzorku pro nesoulad s právními předpisy a technickými normami. Po vyvrácení této skutečnosti nastala další změna. Žalobce zprvu namítal podjatost neidentifikovatelných pracovníků správce daně, poté dokonce celé technické laboratoře Praha. Na závěr se žalobce uchyluje ke zpochybnění procesního postupu

správce daně s tím, že pokud žalovaný pochybuje o věrohodnosti důkazů, musí jejich nevěrohodnost prokázat. K tomu žalovaný uvádí, že nikdy netvrdil, že předložené skladové karty a další podklady jsou nevěrohodné.

[15] Dále žalovaný uvedl, že pokud bychom vycházeli z prokázaných skutečností, tj. že žalobcem byl skladován jiný vybraný výrobek, než byl zakoupen a dodán od dodavatelů, tak nelze dospět k jinému závěru, než že zjištěný výrobek byl „vyroben“ zřejmě přimícháním jiného, snad odpadního nebo mazacího oleje do nakoupené motorové nafty až v průběhu skladování u žalobce. Tato skutečnost jde mimo skladové karty, doklady a stávající účetnictví žalobce.

[16] Pro daňové řízení, resp. pro vyměření spotřební daně je podstatné, že kontrolou bylo jednoznačně prokázáno, že žalobcem byl skladován jiný vybraný výrobek než jím deklarovaný, ze kterého nebyla odvedena spotřební daň a ve vytýkáčím řízení uplatněná tvrzení žalobce nebyla potvrzena. I v doplněném řízení nebylo prokázáno, že by kontrolou zjištěný vybraný výrobek byl zdaněn a žalobce ani ve vytýkáčím řízení neprokázal a neobhájil své daňové tvrzení v daňovém přiznání (neunesení důkazního břemene žalobcem) a vzhledem k tomu, že namítaná tvrzení uvedená žalobcem ve vytýkáčím řízení byla vyvrácena, nezbylo žalovanému než potvrdit správnost rozhodnutí správce daně o vyměření z takového vybraného výrobku spotřební daně. O této skutečnosti však v žalobě žalobce záměrně nehovoří.

[17] Závěrem je nutno odmítnout i žalobcem namítanou skutečnost, že v daném případě v době odběru vzorku nebyl vybraný výrobek v jeho vlastnictví. Již v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je tvrzená skutečnost odmítnuta jako irelevantní, neboť v době kontroly byl vybraný výrobek žalobcem skladován a prodáván, byť k samotnému faktickému odkoupení deklarovaného vybraného výrobku došlo podle mluvního ujednání, dokumentovaného datem splatnosti na předložené faktuře, až po odběru vzorku.

IV. Posouzení věci krajským soudem

[18] Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě dle ustanovení § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“), osobou k tomu oprávněnou dle ustanovení § 65 odst. 1 soudního řádu správního a jde o žalobu přípustnou ve smyslu ustanovení § 65, § 68 a § 70 soudního řádu správního.

[19] Soud přezkoumal napadená rozhodnutí, vázán rozsahem a důvody, které žalobce uplatnil v žalobě (ustanovení § 75 odst. 2 soudního řádu správního). Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 soudního řádu správního). Dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. V souladu s ustanovení § 51 odst. 1 soudního řádu správního bylo rozhodnuto o věci samé bez jednání.

[20] Relevantní ustanovení zákona o spotřebních daních k otázce plátce daně z minerálních olejů a prokázání zdanění minerálních olejů uváděla v rozhodném období následující:

[21] Podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je plátcem „*právnícká nebo fyzická osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky ve větším množství, 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.*“ Oním větším množstvím se pro účely citovaného ustanovení rozumí dle ustanovení § 4 odst. 3 písm. a) zákona o spotřebních daních množství přesahující u „*minerálních olejů s výjimkou zkapalněných ropných plynů dopravovaných v tlakových nádobách o hmotnosti náplně do 40 kg včetně množství dopravované v běžných nádržích (§ 63 odst. 2) zvýšené o 20 l.*“

[22] Podle ustanovení § 5 odst. 1 zákona o spotřebních daních 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.*“ Náležitosti předmětného dokladu jsou specifikovány v následujících odstavcích § 5, přičemž u minerálních olejů je třeba vzít v úvahu rovněž ustanovení § 51 zákona o spotřebních daních. Podle ustanovení § 51 odst. 1 zákona o spotřebních daních tak „*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.*“

[23] Je zřejmé, že ustanovení § 5 zákona o spotřebních daních představuje speciální ustanovení ve vztahu k ustanovení § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s právními předpisy. Zákon o spotřebních daních na rozdíl od obecné právní úpravy preferuje jako důkazní prostředek k prokázání zdanění vybraných výrobků, zde minerálních olejů, perfektní daňový doklad (resp. jiný zákonem specifikovaný doklad) obsahující veškeré zákonem požadované náležitosti. To ovšem na druhou stranu nelze vykládat tak, že případně chybějící či nesprávně uvedené náležitosti daňového dokladu (či jiných dokladů podle ustanovení § 5 zákona o spotřebních daních) by nebylo možné za žádných okolností nahradit jiným důkazem prokazujícím zdanění vybraného výrobku. Ustanovení § 5 odst. 1 zákona o spotřebních daních sice neobsahuje na rozdíl např. od ustanovení § 73 odst. 11 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty výslovný odkaz na možnost nahradit chybějící náležitosti daňového dokladu jinými důkazy, ovšem ani tuto možnost nevylučuje. Takový výklad ustanovení § 5 zákona o spotřebních daních, který by zcela vylučoval možnost přihlédnout k jiným skutečnostem a důkazům, než je daňový či jiný v tomto ustanovení uvedený doklad, a to i tehdy, pokud by tyto skutečnosti jednoznačně svědčily pro zdanění vybraných výrobků spotřební daní, by nebyl racionální a neodpovídal by smyslu ani účelu daného ustanovení, jímž je vytvořit podmínky pro splnění povinnosti prokázat, že byly vybrané výrobky řádně zdaněny spotřební daní. Tento závěr ostatně vyplývá také z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2008, č. j. 5 Afs 35/2008-53, dostupném na www.nssoud.cz, podle něhož osoba, která dopravuje ve větším množství (§ 4 odst. 3 zákona o spotřebních daních) vybrané výrobky podléhající spotřební dani, aniž prokáže příslušným dokladem podle ustanovení § 5 citovaného zákona, případně jiným způsobem, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud prokáže způsob jejich nabytí oprávněně

bez daně, stává se podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) citovaného zákona plátcem spotřební daně. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2009, č. j. 5 Afs 95/2008-91, dostupný na www.nssoud.cz).

[24] Ve přezkoumávaném případě správce daně dospěl k závěru, že číslo nomenklatury uvedené na daňových dokladech neodpovídá nomenklatuře výrobku, který byl testován. Správci daně tak vznikly důvodné pochybnosti, zda daný objem minerálního oleje, který žalobce skladoval, žalobce skutečně nabyl od dodavatelů deklarovaných na fakturách, a zda bylo tedy toto množství řádně zdaněno spotřební daní. Správce daně na základě místního šetření dospěl k předběžnému závěru, že žalobce předloženými daňovými doklady zdanění vybraného výrobku neprokázal a vyzval ho tedy v souladu s ustanovením § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních a ustanovení § 40 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků k předložení daňového přiznání. Žalobce trval na svém stanovisku a podal daňové přiznání s nulovou výší daně. Jelikož měl správce daně i nadále pochybnosti o správnosti takového daňového přiznání, zahájil následně z pokynu žalovaného ve smyslu ustanovením § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vytýkácí řízení a vyzval žalobce k prokázání jeho tvrzení o zdanění vybraného výrobku spotřební daní, jak žalovaného zavázal Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 16. 12. 2009, č. j. 31 Ca 195/2006-108.

[25] Daň byla vyměřena pomocí dokazování ve smyslu ustanovení § 31 odst. 1 až 4 ve spojení s ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, nikoli podle pomůcek. Žalobce neunesl své břemeno důkazní ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, neboť neprokázal relevantní skutečnost uvedenou v daňovém přiznání a správce daně proto logicky vyměřil daň na základě důkazními prostředky zjištěného skutkového stavu věci. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má jednak povinnost sám daň přiznat, ale též povinnost toto své tvrzení doložit – tedy břemeno důkazní. V první fázi řízení zákonodárce plně přenáší důkazní břemeno na daňový subjekt. Pokud tedy správce daně zákonem určeným způsobem vyjádřil pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je daňový subjekt povinen tvrzené skutečnosti dokázat, a to ve lhůtě stanovené správcem daně. V přezkoumávaném případě žalobce nevyvrátil pochybnosti správce daně, tedy neunesl své důkazní břemeno. Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno, které jej stíhá, znamená to, že se z jím tvrzených skutečností nevyhází. Soud uzavírá, že žalobci se nepodařilo prokázat, že předmětný vybraný výrobek uvedený na daňových dokladech a skladovaný žalobcem je identický.

[26] K uvedené právní otázce se vyjádřil také Ústavní soud, např. v nálezu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, dostupném na <http://nalus.usoud.cz>, v němž vyslovil právní názor, že „*úprava důkazního břemene obsažená v zákoně ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, představuje v oblasti veřejného práva ještě ústavně konformní průlom do ústavněprávní ochrany autonomie jednotlivce, tedy omezení autonomní sféry jednotlivce, do níž je veřejné moci umožněno zasahovat z důvodu existence určitého a ústavně aprobovaného veřejného zájmu. V daném případě je oním zájmem zájem na stanovení, vyměření a výběru daně, který je z hlediska ochrany vlastnického práva aprobován čl. 11 odst. 5 Listiny, podle něhož lze daně a poplatky stanovovat toliko na základě zákona. Důkazní břemeno k prokázání určité*

skutečnosti nese ten, kdo tuto skutečnost tvrdí. V daňovém řízení stíhá daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). Důkazní břemeno se vztahuje pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vážících se výlučně k daňové povinnosti subjektu.“

[27] Z vytykácího řízení vyplynulo, že žalobce skladoval jiný než deklarovaný výrobek. Tento závěr je podložen listinami založenými ve spise. Jedná se zejména o protokol o místním šetření ze dne 29. 9. 2005, č. j. 5251-02/05-2162-02, protokol o odběru vzorku ze dne 29. 9. 2005, č. j. 5249/05-2162-02, odborný posudek Celně technické laboratoře Brno ze dne 10. 1. 2006 a stanovisko Celního ředitelství Brno k sazebnímu zařazení ze dne 12. 1. 2006. Na tomto relevantním závěru nemůže nic změnit ani skutečnost, že odebraný vzorek nebyl v době kontroly ve vlastnictví žalobce, jak je namítáno v žalobě, neboť podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních pro postavení plátce daně je určující skladování vybraných výrobků.

[28] Ke druhé žalobní námitce, že se správce daně nevypořádal s důkazem skladovými kartami, je třeba zdůraznit, že žalovaný nikdy nepopíral věrohodnost skladových karet, pouze tento důkaz nepoužil k prokázání tvrzení, že žalobce skladoval zboží deklarované na fakturách. Výše zmíněné důkazy, zejména odborný posudek Celně technické laboratoře Brno, jednoznačně vyvracejí možnost, že by žalobce skladoval jím tvrzené zboží.

[29] Ani další žalobní námitky, vztahující se inventurnímu soupisu a k účetnictví, soud neshledal důvodnými. Účetnictvím měla být prokázána pouze věrohodnost skladových karet, která ale nikdy nebyla daňovými orgány zpochybňována, a proto tento důkaz nemusel být proveden. Inventurní soupis nebyl použit k prokázání tvrzení, že žalobce skladoval zboží deklarované na fakturách, ale pouze k prokázání jeho množství. Soud v tomto postupu neshledává žádnou nezákonnost, naopak je zcela v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů (ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků). Správce daně objektivně zjistil a zákonně vyhodnotil skutkový stav věci, který následně správně právně posoudil podle zákona o spotřebních daních ve znění platném a účinném v září 2005. Minerální olej uvedený pod kódem nomenklatury 27101941 je předmětem daně dle § 45 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Sazba daně byla pro tento minerální olej stanovena v § 48 odst. 1 zákona o spotřebních daních ve výši 9950 Kč/1000 l. Minerální olej kódu nomenklatury 27101961 byl předmětem daně dle § 45 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních a sazba daně byla stanovena dle § 48 odst. 1 zákona o spotřebních daních ve výši 472 Kč/t.

[30] Ani poslední žalobní námitku, týkající se chybného zkušebního protokolu zkušební laboratoře ČEPRO, a.s. ze dne 3. 2. 2012, neshledal soud důvodnou. Žalobcem uváděný zkušební protokol se především týká zcela jiného daňového řízení a v přezkoumávaném daňovém řízení zůstává namítaná skutečnost bez smyslu i významu. Žalobcovo zobecňující tvrzení o tom, že jestliže Celně technická laboratoř v uváděném případě jednou chybovala, pak zřejmě chybovala i v nyní posuzované věci, soud považuje nejen za irrelevantní, ale i zjevně opožděné (ustanovení § 71 odst. 2 věta třetí soudního řádu správního) uplatněné po uplynutí

dvouměsíční lhůty pro podání žaloby (ustanovení § 72 odst. 1 soudního řádu správního). Jen pro úplnost soud uzavírá k tvrzení žalobce o nesprávném odběru vzorku z výdejní pistole čerpací stanice, a to zejména s odkazem na odborné posouzení k odběrům a výsledkům analýzy vzorků vypracované dne 30. 8. 2010 Generálním ředitelstvím cel, že motorová nafta je homogenní směs uhlovodíků, jejíž vlastnosti jsou v celém objemu stejné a k separaci vrstev u ní nedochází.

[31] S přihlédnutím k výše uvedené argumentaci soud dovodil, že daňové orgány ve vyměřovacím řízení, včetně vytýkacího řízení, provedly dostatek důkazů k tomu, aby mohly spotřební daň správně určit a vyměřit. Tyto důkazy objektivně zhodnotily, přičemž daňovému subjektu umožnily se s nimi seznámit a vyjádřit se k nim. Žalobce naopak neunesl své důkazní břemeno, neboť jím navržené důkazy prokázaly pouze skutečnost, že od dodavatelů nakoupil motorovou naftu s kódem nomenklatury 27101941, ale již neprokázal, že tutéž naftu poté skladoval. Žalobce nedokázal vysvětlit rozpor mezi výsledky provedené analýzy a údaji, uvedenými na fakturách a jiných dokladech, které daňovým orgánům předložil, tudíž žalobci vyměřená spotřební daň z minerálních olejů ve výši 8.614,- Kč je zcela souladná se zákonem.

VII. Shrnutí a náklady řízení

[32] Při přezkumu žalobou napadených rozhodnutí, jakož i řízení, které jejich vydání předcházelo, soud nezjistil, že by došlo ze strany daňových orgánů k chybné aplikaci hmotného práva či k chybné aplikaci procesního práva. Naopak s žalobcem uplatněnou argumentací se soud z důvodů uvedených shora neztotožnil, rozhodnutí správních orgánů proto nelze označit za nezákonná a vydaná v rozporu s právními předpisy.

[33] K namítané nezákonnosti napadených rozhodnutí soud závěrem připomíná rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 – 96, publikovaný ve Sb. NSS č. 3/2006, dostupný na www.nssoud.cz, který vymezil institut nezákonnosti takto: „*Nezákonným je rozhodnutí, které je v rozporu se zákonem nebo jiným právním předpisem, a přitom ještě nejde o tak intenzivní rozpor, aby bylo možno usuzovat, že rozhodnutí neexistuje, tj. že je nicotné. Nezákonnost může být vyvolána buď chybnou aplikací hmotného práva (pak půjde o nezákonnost v tom smyslu, jak o ní hovoří § 76 odst. 1 soudního řádu správního), nebo práva procesního. Procedurální pochybení mohou mít charakter nepřezkoumatelnosti rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního nebo vad řízení předcházejícího vydání napadeného rozhodnutí (§ 76 odst. 1 písm. b) a c) soudního řádu správního); tyto vady řízení jsou však v rámci soudního řízení relevantní pouze potud, pokud jde o tzv. vady podstatné, tj. pokud porušení procesního práva mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.*“

[34] Za tohoto stavu věci soudu nezbylo, než žalobu v souladu s ustanovení § 78 odst. 7 soudního řádu správního jako nedůvodnou zamítnout.

[35] Výrok o náhradě nákladů řízení ve vztahu mezi účastníky je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 věta první soudního řádu správního, podle něhož nestanoví-li

tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníku, který ve věci úspěch neměl. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, proto právo na náhradu nákladů řízení nemá, úspěšnému žalovanému pak žádné náklady nad rámec jeho jinak běžné administrativní činnosti nevznikly. Z těchto důvodů soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu.

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.

Krajský soud v Brně dne 15. srpna 2012

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu