



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **AMT Hrotovice spol. s r. o.**, se sídlem Na Bojišti 1459/28, Praha 2, zast. JUDr. Michaelem Bartončíkem, Ph.D., advokátem v Brně, Koliště 55, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, Budějovická 1387/7, Praha 4, ve věci rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 6. 12. 2010, čj. 594-23/2010-010100-21 a čj. 603-19/2010-010100-21, o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudkům Krajského soudu v Brně ze dne 15. 8. 2012, čj. 31 Af 20/2011 - 134 a ze dne 30. 8. 2012, čj. 31 Af 21/2011 - 138,

t a k t o :

- I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 57/2012 a pod sp. zn. 8 Afs 63/2012 **se spojují** ke společnému projednání. Věc bude nadále vedena pod sp. zn. 8 Afs 57/2012.
- II. Kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 8. 2012, čj. 31 Af 21/2011 - 138, **se zamítá**.
- III. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 15. 8. 2012, čj. 31 Af 20/2011 - 134 **se zrušuje**.
- IV. Rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 6. 12. 2010, čj. 594-23/2010-010100-21 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- V. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náklady řízení ve výši 18 616 Kč k rukám jeho zástupce JUDr. Michaela Bartončíka, Ph.D., advokáta se sídlem Koliště 55, Brno, do 30 dnů od právní moci rozsudku.

O d ů v o d n ě n í

I.

[1] Celní úřad Jihlava (dále též „celní úřad“) vyměřil platebním výměrem ze dne 31. 5. 2006, č. 8/2006, spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období květen 2005 ve výši 334 022 Kč. Platebním výměrem ze dne 31. 5. 2006, č. 9/2006, vyměřil spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období září 2005 ve výši 8 614 Kč.

[2] Žalobce napadl platební výměry odvoláním, které Celní ředitelství Brno zamítlo rozhodnutími ze dne 11. 8. 2006, čj. 6821-02/06-0101-21 a ze dne 28. 8. 2006, čj. 6822-03/06-0101-21 (pozn. NSS: v souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění zákona č. 407/2012 Sb., stávající celní ředitelství zanikla ke dni 1. 1. 2013. V rámci nedokončených řízení ve správním soudnictví se dnem 1. 1. 2013 jejich nástupcem stalo Generální ředitelství cel).

[3] Žalobce brojil proti těmto rozhodnutím žalobami, které Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) zamítl. Ke kasačním stížnostem žalobce Nejvyšší správní soud zrušil rozsudky krajského soudu rozsudkem ze dne 15. 10. 2009, čj. 5 Afs 93/2008 - 91 resp. čj. 5 Afs 95/2008 - 91. Následně krajský soud zrušil rozhodnutí Celního ředitelství Brno rozsudky ze dne 26. 5. 2008, čj. 31 Ca 201/2006 - 45 a ze dne 16. 12. 2009, čj. 31 Ca 195/2006 - 108.

[4] Celní ředitelství Brno poté znovu zamítlo odvolání proti platebním výměrům rozhodnutími ze dne 6. 12. 2010, čj. 603-19/2010-010100-21 a čj. 594-23/2010-010100-21-21. Celní úřad provedl u žalobce místní šetření, jejichž účelem bylo prokázat zdanění skladovaných vybraných výrobků podle § 5 zákona č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Celní úřad zjistil, že žalobce skladoval minerální oleje v množství 33 572 litrů a 21 870 litrů, což je větší množství vybraných výrobků dle § 4 odst. 3 písm. a) zákona o spotřebních daních. Výslednou analýzou Celně technické laboratoře byl zjištěn jiný minerální olej (kód nomenklatury 27101999 resp. 27101961) než těžký plynový olej (kód nomenklatury 27101941) dle § 45 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, který byl uveden na žalobcem předložených fakturách. Číslo nomenklatury uvedené v daňových dokladech neodpovídalo nomenklatuře testovaného výrobku. Správci daně tak vznikly oprávněné pochybnosti, zda objem minerálního oleje, který stěžovatel skladoval, skutečně nabyt od dodavatelů uvedených na fakturách. V návaznosti na právní názor Nejvyššího správního soudu vyzval odvolací orgán žalobce dle § 43 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. zákona o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) k odstranění pochybností o správnosti a průkaznosti daňového přiznání.

[5] Odebrané vzorky nevyhovovaly v parametru destilace při 350 C, v parametru obsahu síry a v jednom případě v parametru hustoty při 15 C. Vzorky rovněž obsahovaly více než 30% resp. 10% neodsířené výševroucího podílu, pravděpodobně základového mazacího oleje. Vzorky byly odebrány v souladu s právními předpisy. Podle výsledku Celně technické laboratoře Praha je prokazatelné, že jde o jiný vybraný výrobek, než který byl deklarován a prokazatelně nakoupen dodavateli motorové nafty. Rovněž nebylo prokázáno dvojí zdanění výrobku, neboť zdanění vybraného výrobku s kódem nomenklatury 27101999 resp. 27101961 nebylo prokázáno. Spotřební daň nebyla vyměřena podle pomůcek, ale dokazováním, na základě inventurního soupisu.

II.

[6] Žalobce podal proti rozhodnutím o odvolání znovu žaloby ke krajskému soudu. Krajský soud žaloby zamítl rozsudky ze dne 30. 8. 2012, čj. 31 Af 21/2011 - 138 a ze dne 15. 8. 2012, čj. 31 Af 20/2011 - 134. Zdůraznil, že plátcem spotřební daně je právnická 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 výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně [§ 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních]. Podle § 5 odst. 1 zákona o spotřebních daních se na daňovém území České republiky prokazuje zdanění 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 zákon o spotřebních daních nestanoví jinak. Správci daně vznikly důvodné pochybnosti, zda objem skladovaného minerálního oleje žalobce skutečně nabyl od dodavatelů deklarovaných na fakturách a zda bylo zboží řádně zdaněno spotřební daní. Žalobce neunesl důkazní břemeno, neboť neprokázal relevantní skutečnosti uvedené v daňovém přiznání. Z vytýkacího řízení vyplynulo, že žalobce skladoval jiný než deklarovaný výrobek. To vyplývá především ze skladové karty zásob ze dne 11. 5. 2005, z protokolu o místním šetření ze dne 29. 9. 2005 a z odborných posudků Celně technické laboratoře ze dne 12. 7. 2005 a ze dne 10. 1. 2006.

[7] Krajský soud nepřisvědčil námitce, že se správce daně nevypořádal s důkazem skladovými kartami. Žalovaný nikdy nepopíral věrohodnost skladových karet, pouze nepoužil tento důkaz k prokázání tvrzení, že žalobce skladoval zboží deklarované na fakturách. Odborný posudek Celně technické laboratoře jednoznačně vyvrací možnost, že by žalobce skladoval jím tvrzené zboží. Věrohodnost skladových karet ale daňové orgány nikdy nezpochybňovaly.

[8] K tvrzenému pochybení při odběru vzorků krajský soud odkázal na odborné posouzení k odběrům a výsledkům analýzy ze dne 30. 8. 2010, které vypracovalo Generální ředitelství cel. Plyne z něj, že motorová nafta je homogenní směs, jejíž vlastnosti jsou v celém objemu stejné a nedochází u ní k separaci vrstev.

[9] Žalobce uplatnil ve věci vedené krajským soudem pod sp. zn. 31 Af 21/2011 žalobní námitku týkající se osvobození od daně. Krajský soud konstatoval, že tuto námitku žalobce uplatnil účelově, ačkoli mu nic nebránilo uplatnit ji v odvolacím řízení. Nemohl proto vytýkat žalovanému, že se touto okolností nezabýval v odvolacím řízení. Krajský soud přesto přezkoumal důvodnost i této žalobní námítky. Konstatoval, že sazba daně pro těžký plynový olej a jiný minerální olej byla v rozhodném období totožná a poukázal na právní úpravu, ze které to vyplývá. Povinnost přiznat a zaplatit daň vznikne při uvedení do volného oběhu pouze tehdy, jsou-li minerální oleje podle § 45 odst. 3 zákona o spotřebních daních (tj. i tento případ) určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů nebo výrobu tepla. Žalobce sám uvedl ve vyjádření ze dne 25. 5. 2010, v odvolání i v podané žalobě, že motorovou naftu dál prodával svým odběratelům a případně čerpal i pro vlastní spotřebu. Podmínky pro přiznání osvobození od daně proto nebyly splněny.

[10] K námitce o nedostatku pasivní legitimace, neboť žalobce měl pronaját celý skladovací areál, krajský soud konstatoval, že místní šetření lze provádět jak u subjektu daně tak u jiných osob. Jednatel společnosti Slobau s. r. o. vypověděl, že žalobce byl vlastníkem motorové nafty uskladněné v nádrži č. 2, ze které byl odebrán kontrolní vzorek. Tato skutečnost rovněž vyplývá ze skladové karty zásob.

III.

[11] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudky krajského soudu kasační stížností.

[12] Namítl, že rozsudky krajského soudu jsou vnitřně rozporné. Aby mohl správce daně vyměřit daňovou povinnost na základě provedeného dokazování, musí precizně zjistit, kdo je daňovým subjektem, jaké množství výrobku má být zdaněno a jaký výrobek se daní. Podle krajského soudu je daňovým subjektem stěžovatel, protože skladoval zboží ve větším rozsahu a neprokázal, že se jedná o zdaněné zboží. Žalobce předložil správci daně doklady, kterými prokazoval zdanění kontrolovaného zboží. Správce daně však tyto důkazy použil pouze k prokázání množství kontrolovaného výrobku. Odmítl jimi prokázat zdanění výrobku s odkazem na to, že se jedná o jiné zboží. Pokud však vzal tyto doklady jako důkaz o množství zboží, měl je zohlednit i při prokazování dalších skutečností, které nebyly ničím zpochybněny. Zpochybněn byl pouze druh zboží, resp. nomenklatura, podle které se určovala daňová sazba. Stěžovatel neskladoval v rozhodném období žádné jiné zboží. Pokud byl zjištěn jiný druh zboží, jednalo se buď o chybu v dokladu nebo o chybnou analýzu vzorku. Rovněž mohlo dojít ke smísení s usazeninou v zásobníku. Stále se však jednalo o totéž zboží, které bylo dle předložených dokladů naskladněno. Z tohoto zboží byla určitá daň odvedena. Celní orgány však k tomu nepřihlédly.

[13] Stěžovatel namítal od počátku řízení, že nebyl dodržen zákonný postup při odběru kontrolních vzorků. Předložil důkaz, kterým relativizoval bezchybnost celně technické laboratoře (*pozn. NSS: stěžovatel uvádí zcela jiný daňový případ a dovozuje z něj možnost obdobné situace i v nyní projednávané věci*).

[14] Stěžovatel znovu zopakoval námitku týkající se nedostatku pasivní legitimace s tím, že se s ní krajský soud nedostatečně vypořádal. Společnost Slobau s. r. o. obchodovala v inkriminované době se strojními a základovými oleji. Měla pronajátý celý skladový areál. Zboží tedy patřilo společnosti Sloubau s. r. o. Vzorek byl odebrán od společnosti Sloubau s. r. o., se kterou správce daně jednal v počátku daňového řízení.

IV.

[15] Žalovaný uvedl ve vyjádření ke kasační stížnosti, že rozsudek krajského soudu je plně přezkoumatelný. Krajský soud přezkoumal žaloby v rozsahu uplatněných žalobních bodů. Rozsudky jsou právně a argumentačně uceleny a jejich závěry nejsou v rozporu se zjištěným skutkovým stavem. Za nepodložené považuje tvrzení, že byl stěžovatel zkrácen na svých právech. Interpretaci stěžovatele považuje za jednostrannou a účelovou. O tom svědčí geneze jeho námitek v daňovém a soudním řízení, protože po jejich odmítnutí či vyvrácení byly doplněny novou námitkou, která zpochybňovala postup správce daně nebo skutková zjištění.

V.

[16] Stěžovatel podal v nyní posuzované věci k Nejvyššímu správnímu soudu dvě kasační stížnosti. Řízení o kasační stížnosti, která se týká spotřební daně za zdaňovací období září 2005, je vedeno pod sp. zn. 8 Afs 57/2012, řízení o téže dani za zdaňovací období květen 2005 je vedeno pod sp. zn. 8 Afs 63/2012. Průběh daňového řízení i argumentace stěžovatele v řízení před krajským soudem i v kasačních stížnostech jsou v obou případech v mnoha rysech obdobné. Protože řízení o obou kasačních stížnostech spolu vzájemně skutkově souvisí, rozhodl Nejvyšší správní soud o jejich spojení ke společnému projednání (§ 120, § 39 odst. 1 s. ř. s.).

[17] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasačních stížností v mezích jejich rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadená rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[18] Kasační stížnost ve věci vedené dosud pod sp. zn. 8 Afs 63/2012 není důvodná. Kasační stížnost ve věci vedené dosud pod sp. zn. 8 Afs 57/2012 je důvodná.

[19] Zdejšímu soudu nemohlo uniknout, že kasační stížnosti ve velké většině obsahují argumenty mířící proti postupu celních orgánů. Tyto argumenty stěžovatel uplatňoval již v celním řízení. Stěžovatel mnohdy neupravil stížní argumentaci proti důvodům, o které opřel své rozhodnutí krajský soud, ale setrval v polemice se žalovaným o správnosti doměření spotřební daně. Výtky krajskému soudu zůstávají často v rovině obecných výhrad kopírujících zákonné znění kasačních námitek v § 103 odst. 1 s. ř. s.

[20] Nejvyšší správní soud nerozhoduje v nyní projednávaných věcech poprvé. Rozsudky ze dne 15. 10. 2009, čj. 5 Afs 93/2008 - 94 a 5 Afs 95/2008 - 91, zrušil předchozí rozhodnutí krajského soudu v těchto věcech. Vymezil v nich hlediska rozhodná pro další vývoj daňových řízení. Zabýval se vztahem § 5 zákona o spotřebních daních a § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků v souvislosti s důkazní povinností k prokázání rozhodných skutečností pro správné stanovení spotřební daně. Dospěl k závěru, že ačkoli zákon o spotřebních daních předpokládá prokazování primárně daňovým dokladem, neznamená to, že by nebylo možné je prokazovat i jinými důkazními prostředky. Konstatoval, že stěžovatel nepředložil perfektní daňové doklady k prokázání svého tvrzení, že minerální olej, který skladoval v daném zásobníku, byl řádně zdaněn spotřební daní. Správci daně tak vznikly oprávněné pochybnosti, zda daný objem minerálního oleje, který stěžovatel skladoval, stěžovatel skutečně nabyl od dodavatelů deklarovaných na fakturách, a zda bylo tedy toto množství řádně zdaněno spotřební daní, jestliže kód nomenklatury minerálního oleje uvedeného na fakturách se odlišoval od kódu nomenklatury minerálního oleje skladovaného stěžovatelem. To ovšem na druhou stranu neznamená, že by stěžovateli měla být v takové situaci upřena jakákoli možnost nahradit nesrovnalost na daňových dokladech jinými důkazy, jimiž by prokázal, že předmětný vybraný výrobek uvedený na daňových dokladech i skladovaný stěžovatelem je tentýž, pouze je na daňových dokladech z hlediska nomenklatury nesprávně označen, a tudíž že byl tento výrobek zdaněn spotřební daní, jež je na daňových dokladech uvedena. Nejvyšší správní soud vyslovil názor, že celní orgány stěžovateli zcela odepřely možnost prokázat jeho tvrzení, že jde stále o totožný výrobek, který byl již jednou zdaněn. Jestliže měly i nadále pochybnosti o správnosti takového daňového přiznání, měly zahájit ve smyslu § 43 odst. 1 zákona o

správě daní a poplatků vytýkáci řízení a vyzvat stěžovatele k prokázání jeho tvrzení o zdanění vybraného výrobku spotřební daní.

[21] Žalovaný následně postupoval v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu. Dne 10. 5. 2010 vydal výzvy, kterými stěžovatele vyzval, aby se vyjádřil k pochybnostem celních orgánů. Ty totiž při místním šetření zjistily, že stěžovatel skladuje 33572 l. resp. 21870 l látky deklarované pod číslem 27101941. Po odebrání vzorků však bylo zjištěno, že správné číslo nomenklatury neodpovídá číslu uvedenému na daňových dokladech. Žalovaný vydal ve věci týkající se zdaňovacího období květen 2005 ještě další výzvu, ve které podrobněji vysvětlil, které konkrétní skutečnosti má stěžovatel objasnit. Bylo na stěžovateli, aby vysvětlil, jak došlo k rozdílnostem v nomenklатурním zařazení, zda a jak případně prověřil dodávané zboží, jak s nakoupeným zbožím manipuloval, zda došlo ke smísení s jiným zbožím a měl rovněž uvést další okolnosti, které by mohly prokazovat, že kontrolovaný výrobek byl motorovou naftou.

[22] Stěžovatel uvedl v podáních ze dne 22. 5. 2010, že ke smísení či záměně nemohlo dojít, protože motorová nafta je skladována ve speciálním zásobníku, zcela oddělena od jiných minerálních olejů. K výtce o shodnosti nakoupeného a následně kontrolovaného zboží stěžovatel několikrát zopakoval, že motorová nafta byla ve stejné podobě, jako byla zakoupena, dále prodávána odběratelům. Tuto skutečnost deklaruje skladová karta (ke zdaňovacímu období září 2005), k čemuž období navrhl rovněž dožádání u dodavatelů k ověření, že ve zboží již byla odvedena spotřební daň.

[23] Nejvyšší správní soud se již mnohokrát zabýval problematikou rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Postačí proto připomenout, že rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně je vymezeno především v § 31 odst. 8 a 9 zákona o správě daní a poplatků. Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Daňové řízení je tak založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Tomu pak také odpovídá povinnost správce daně, aby s ohledem na zásadu součinnosti umožnil daňovému subjektu prokázat všechny relevantní skutečnosti, a tím tak unést jeho důkazní břemeno. Správce daně naproti tomu prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Musí přitom přihlížet ke všemu, co v řízení vyšlo najevo (§ 2 odst. 3, § 31 odst. 2 téhož zákona).

[24] Nejvyšší správní soud již dříve v této věci konstatoval, že správci daně oprávněně vznikly důvodné pochybnosti o správném zařazení vybraného výrobku, ze kterého byly odebrány vzorky. Stěžovatel postavil svoji obranu na konzistentním předpokladu, že výrobek, ze kterého byly odebrány vzorky, je stále tímž výrobkem, který nakoupil od svých dodavatelů (především od společnosti LANNA s. r. o.) a které následně prodal svým odběratelům. Byla z něj odvedena spotřební daň a pokud po něm správce daně požaduje daň znovu, jde o nepřípustné dvojí zdanění.

[25] Je třeba konstatovat, že žalovaný poskytl stěžovateli dostatečný procesní prostor k unesení důkazního břemene, aby případně prokázal své tvrzení o předchozím zdanění

totožného výrobku. Výzvy podle § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků byly dostatečně určité a stěžovatel se nemůže hájit tím, že nevěděl, které skutečnosti měl v řízení prokazovat.

[26] V případě daňové povinnosti za zdaňovací období květen 2005 stěžovatel neuplatnil v řízení před celními orgány důkazní prostředky, které by prokazovaly nepřipustné dvojí zdanění téhož výrobku. Nebylo třeba prokazovat, zda nakoupená motorová nafta byla či nebyla skladována zcela odděleně od minerálních olejů, ale bylo třeba postavit najisto, že výrobek je skutečně tímž zbožím, ze kterého byly následně odebrány vzorky. Ke stěžovatelově návrhu na provedení dožádání u správců daně jeho dodavatelů je třeba připomenout, že společnost LANNA s. r. o. byla zrušena s likvidací usnesením Městského soudu v Praze ze dne 16. 12. 2008. Příslušný správce daně proto nemohl realizovat dožádání, jak o tom informuje v přípisě ze dne 3. 6. 2010. Ve spise založená skladová karta ke dni 11. 5. 2005 vypovídá pouze o tom, že k uvedenému dni bylo skladováno 33 572 litrů, což je množství, které stěžovatel následně uvedl v daňovém přiznání. Skladová karta dokazuje v tomto případě pouze množství skladované látky a nelze jen na jejím základě ztotožnit dováženou látku s látkou, ze které byly odebrány vzorky. Faktura č. 250100275 od dodavatele (společnost LANNA s. r. o.) spolu s nákladním listem zboží a atestem jakosti zboží prokazuje pouze to, že dne 6. 5. 2005 byly přepraveny pohonné hmoty na místo určení do Hrotovic. Neplyne z ní však, že právě z těchto pohonných hmot odebral správce daně dne 11. 5. 2005 vzorky. Celní ředitelství Brno a posléze krajský soud učinily správné zjištění, že stěžovatel neprokázal své tvrzení, že vybraný výrobek byl již předtím zdaněn spotřební daní. Nejvyšší správní soud tedy neshledal důvodnou kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu ze dne 30. 8. 2012, čj. 31 Af 21/2011 - 138. Proto ji zamítl.

[27] Důvodnou zdejší soud neshledal námitku označenou jako „*nedostatek pasivní legitimity*“. Stěžovatel v daňovém řízení tvrdil, že nebyl plátcem daně, neboť celý skladovací areál měl pronaját. V kasační stížnosti se však omezil na pouhé vyjádření nesouhlasu se názorem krajského soudu. Nejvyšší správní soud proto stejně obecně konstatuje, že krajský soud se obdobnou žalobní námitkou podrobně zabýval a vysvětlil, proč především s odkazem na výsledky místního šetření a na skladovou kartu zásob stěžovateli svědčí postavení podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, neboť skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky ve větším množství a uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky.

[28] Jiná důkazní situace nastala v případě zdaňovacího období měsíce září 2005. Správní spis k tomuto zdaňovacímu období obsahuje vedle inventurního soupisu ke dni 29. 9. 2005, faktur č. FV-214/2005 a 250101648, dodacích nákladních listů a přepravních listů též skladovou kartu (vážené nákupní ceny) ke dni 6. 10. 2005. Tento doklad obsahuje soupis příjmů na sklad a výdej ze skladu v období mezi 22. 9. a 29. 9. 2005. Vyplývá z něj, že k příjmu na sklad došlo dvakrát dne 22. 9. 2005 od dodavatelů LANNA s. r. o. a Sloubau s. r. o. a dvakrát dne 23. 9. 2005 a 26. 9. 2005 od společnosti LANNA s. r. o. Vždy je rovněž uvedeno množství zboží přijatého na sklad. Ve skladové kartě je rovněž uveden soupis odběratelů uvedením jejich obchodního jména, odebraného množství, ceny, data odebrání a aktuálního stavu na skladě.

[29] Tento důkazní prostředek je třeba hodnotit ve prospěch stěžovatelova tvrzení o totožnosti již jednou zdaněného vybraného výrobku. Lze z něj totiž získat představu o pohybu vybraného výrobku v dispozici stěžovatele v rozhodném období. Nejenom to, od koho tento výrobek nabyt, ale i kdy, komu a v jakém množství jej následně prodal. Za této důkazní situace nelze přijmout velmi stručné hodnocení uvedené na osmé straně rozhodnutí o odvolání, že nebylo prokázáno zdanění výrobku s kódem nomenklatury 27101961. Celní ředitelství Brno tak v podstatě rezignovalo na hodnocení důkazní situace, k jejímuž doplnění stěžovatele předtím samo vyzvalo. Nadále vycházelo z toho, že v důsledku výsledků analýzy odebraných vzorků je třeba doměřit daň v každém případě. Takový předpoklad však není v souladu s právním názorem zdejšího soudu, který vyslovil v předchozím rozsudku v této věci.

[30] Nedostatečné vyhodnocení skladové karty nenapravil v rozsudku ani krajský soud. Ten vycházel z toho, že žalovaný nikdy nepopíral věrohodnost skladových karet, pouze je nepoužil k prokázání tvrzení, že žalobce skladoval zboží deklarované na fakturách. Takové odůvodnění však rovněž nedává odpověď, zda žalobní námitka stěžovatele o nepřipustném dvojitým zdanění byla či nebyla důvodná. Aby bylo dvojí zdanění vůbec myslitelné, muselo by z daňového řízení vyplynout, že se spotřební daň vztahuje k témuž vybranému výrobku. Krajský soud však shodně jako předtím žalovaný uzavřel, že odborný posudek Celně technické laboratoře jednoznačně vyvrací možnost, že by skladoval jím tvrzené zboží. Přestože je nepochybně třeba přikládat výsledkům vyhodnocení odebraných vzorků velký význam, samy o sobě nevypovídají o tom, zda se stěžovateli podařilo prokázat totožnost vybraného výrobku, který již byl podroben spotřební dani. Právě skladová karta, která v tomto případě podrobněji dokumentuje pohyb na skladě v rozhodném období, může hrát podstatnou roli při úvahách, zda se stěžovateli podařilo prokázat totožnost vybraného výrobku.

[31] Nejvyšší správní soud upozorňuje, že potřeba podrobnějšího hodnocení skladové karty ke dni 6. 10. 2005 není v nesouladu s hodnocením důkazní situace ve věci vedené u tohoto soudu pod sp. zn. 8 Afs 64/2012, jejímž předmětem byla spotřební daň za zdaňovací období březen 2006. Velmi podstatné je, že v uvedené věci byly vzorky odebrány nikoli ze zásobníku jako v této věci (tím méně ze zásobníku totožného a ve stejnou dobu), ale u čerpací stanice. Při úvahách, zda případně došlo k nepřipustnému dvojitému zdanění téhož zboží či zda se skutečně jednalo o zboží totožné, jde o velmi podstatnou okolnost. Soud musel zohlednit nejen to, odkud, kdy a v jakém množství bylo zboží dovezeno, ale též zvažovat, jakým způsobem mohlo dojít ke smísení s jinými látkami, které následně ovlivnilo výsledky odběru. V případě skladové karty ze dne 20. 3. 2006 se jedná o jinou skladovou kartu, která měla prokazovat množství zboží v čerpací stanici Valeč. Soud podrobně zdůvodnil, proč byl tento důkazní prostředek způsobilý prokázat tuto skutečnost. Šlo tedy o jiný důkazní prostředek, prokazující jiné skutečnosti na jiném místě a v jiném čase. Nejvyšší správní soud v návaznosti na hodnocení tohoto důkazu ostatně připustil, že ke změně minerálního oleje mohlo dojít až po vyskladnění ze zásobníku v Hrotovicích nebo přímo až v nádrži na čerpací stanici Valeč. Tím však současně nemá být závazně určen způsob hodnocení důkazní situace v této věci. I proto, že nyní šlo vzorky odebrané jinde a jindy. Závěry učiněné ve věci sp. zn. 8 Afs 64/2012 proto nekolidují s názorem, který soud zaujal v nyní projednávané věci a nebrání novému posouzení celními orgány.

[32] S poukazem na tyto důvody shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost v této části důvodnou. Zrušil proto rozsudek krajského soudu ze dne 15. 8. 2012, čj. 31 Af 20/2011 - 134, (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Protože již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, rozhodl současně o zrušení žalobou napadeného rozhodnutí (§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.). Věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému, neboť jeho věcná působnost k řízení o opravných prostředcích vyplývá z § 4 odst. 1 písm. a) zákona č. 17/2012 Sb.

[33] Při úvaze o povinnosti uhradit náklady soudního řízení vycházel Nejvyšší správní soud z toho, že v řízení vedeném dosud pod sp. zn. 8 Afs 63/2012 neměl stěžovatel ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s.), soud náhradu těchto nákladů nepřiznal, neboť mu podle obsahu spisů žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

[34] Stěžovatel naopak měl úspěch v řízení dosud vedeném pod sp. zn. 8 Afs 57/2012. Náleží mu proto náhrada nákladů tohoto řízení, včetně řízení před krajským soudem (110 odst. 3 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud přiznal úspěšnému žalobci odměnu v souladu s § 7, § 9 odst. 3 a § 11 odst. 1 písm. d) vyhl. č. 177/1996 Sb., o odměnách a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), za čtyři úkony právní služby 2100 Kč (převzetí zastoupení, podání žaloby a repliky v řízení před krajským soudem, podání kasační stížnosti), dále byla přiznána náhrada hotových výdajů ve výši paušální částky 4 x 300 Kč podle § 13 odst. 3 citované vyhlášky a daň z přidané hodnoty ve výši 21%. Stěžovateli se tedy přiznává celková náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 18 616 Kč. Tuto částku je povinen žalovaný zaplatit žalobci na účet advokáta JUDr. Michaela Bartončíka Ph.D. do 30 dnů od právní moci rozsudku.

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

V Brně 29. srpna 2013

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu