



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **AMT Hrotovice, spol. s r. o.**, se sídlem Na Bojišti 1459/28, Praha 2, zastoupeného JUDr. Michaelem Bartončíkem, Ph. D., advokátem se sídlem Koliště 55, Brno, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 6. 12. 2010, čj. 606-17/2010-010100-21, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 9. 2012, čj. 31 Af 22/2011 – 165,

**t a k t o :**

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

**O d ů v o d n ě n í :**

**I.**

1. Platebním výměrem ze dne 7. 7. 2006, čj. 2444-03/06-2162-01, Celní úřad Jihlava vyměřil žalobci spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období březen 2006 ve výši 67 262 Kč. Daň byla vyměřena z vybraného výrobku s kódem nomenklatury 27101949 v množství 6 764 litrů.

2. Celní ředitelství Brno zamítlo odvolání žalobce rozhodnutím ze dne 2. 10. 2006, čj. 7921-02/06-0101-21.

**II.1**

3. Žalobce napadl rozhodnutí celního ředitelství žalobou u Krajského soudu v Brně, který ji rozsudkem ze dne 26. 5. 2008, čj. 31 Ca 215/2006 - 41, zamítl. Ke kasační stížnosti žalobce Nejvyšší správní soud tento rozsudek zrušil rozsudkem ze dne 15. 10. 2009,

čj. 5 Afs 94/2008 - 89, a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení (všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

4. Krajský soud zrušil rozhodnutí celního ředitelství rozsudkem ze dne 16. 12. 2009, čj. 31 Ca 215/2006 - 99, a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

5. Celní ředitelství zamítlo odvolání žalobce rozhodnutím ze dne 6. 12. 2010, čj. 606-17/2010-010100-21. (*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.)

## II.2

6. Žalobce napadl rozhodnutí celního ředitelství ze dne 6. 12. 2010 žalobou u Krajského soudu v Brně, který ji rozsudkem ze dne 19. 9. 2012, čj. 31 Af 22/2011 - 165, zamítl.

7. Podle krajského soudu žalobce neunesl důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), protože neprokázal rozhodnou skutečnost uvedenou v daňovém přiznání, tedy že výrobek uvedený na daňových dokladech a výrobek skladovaný žalobcem je identický. V daňovém řízení bylo zjištěno, že žalobce skladoval na čerpací stanici Valeč jiný výrobek, než který deklaroval. Tento závěr vyplývá ze skladové karty ze dne 20. 3. 2006, protokolu o odběru vzorku, sdělení prap. K. ze dne 30. 7. 2010 a stanoviska celního ředitelství k sazebnímu zařazení zboží ze dne 29. 5. 2006.

8. Námitka, že se správce daně nevypořádal s důkazem skladovými kartami, nebyla důvodná, protože celní ředitelství nepopřelo věrohodnost těchto karet. Výše zmíněné důkazy naopak jednoznačně vyvracejí možnost, že by žalobce skladoval jím tvrzené zboží. Obdobně krajský soud neuznal ani námitky vztahující se k inventurnímu soupisu a k účetnictví. Účetnictvím by totiž mohla být prokázána pouze věrohodnost skladových karet, která nebyla zpochybněna. Inventurní soupis nebyl použit k prokázání tvrzení, že žalobce skladoval zboží uvedené na fakturách, ale pouze k prokázání jeho množství. Tento postup celních orgánů byl v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů.

9. Krajský soud souhlasil s celním ředitelstvím, že žalobce účelově namítl skutečnosti, které neuplatnil v odvolacím řízení. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, čj. 2 Afs 31/2005 - 57, č. 868/2006 Sb. NSS, však krajský soud připustil, že žaloba je projednatelná i v této části.

10. Námitka, že kontrolní vzorek byl odebrán způsobem odporujícím právním předpisům, byla podle krajského soudu účelová. Žalobce uplatnil tvrzení o nepřítomnosti svého jednatele a fyzické nepřítomnosti obsluhy čerpací stanice při odběru vzorku poprvé až v žalobě ze dne 7. 2. 2011, tedy 5 let poté, kdy se konalo místní šetření. O místním šetření byl vyhotoven protokol, z něhož vyplývá, že bylo dohodnuto s jednatelem ing. Baštou, že odběr vzorku provedou pracovníci správce daně bez jeho přítomnosti pouze s obsluhou čerpací stanice M. V. Protokol byl sepsán téhož dne, kdy proběhlo místní šetření, ing. Bašta s ním byl seznámen a podepsal jej, aniž by namítl nesprávný způsob odběru vzorku. Jednatel žalobce měl možnost účastnit se odběru vzorku, ale této možnosti nevyužil. Žalobce proto nebyl zkrácen na svých procesních právech.

11. Také námitka vztahující se k používání systému UNICODE pro inventurní potřeby žalobce nebyla důvodná, protože se jednalo o argumentaci kruhem. Celní orgány fakticky nezpochybnily věrohodnost skladových karet, inventurního soupisu nebo účetnictví žalobce. Podstata přezkoumávané věci je založena na skutečnosti prokázané celním ředitelstvím, že žalobce skladoval jiný výrobek než motorovou naftu a neprokázal, že z tohoto výrobku byla odvedena spotřební daň.

12. Krajský soud nepřisvědčil ani dodatečně uplatněné námitce týkající se zkušebního protokolu laboratoře ČEPRO, a. s., ze dne 3. 2. 2012. Tento protokol se týkal zcela jiného řízení, pro nyní posuzovanou věc je proto bez smyslu i významu. Tvrzení, že pokud Celně technická laboratoř chybovala v uvedeném případě, chybovala zřejmě i v nyní posuzované věci, je irelevantní a zjevně opožděné, protože jej žalobce uplatnil po uplynutí dvouměsíční lhůty pro podání žaloby.

13. Závěrem krajský soud shrnul, že žalobcem navržené důkazy prokázaly pouze skutečnost, že žalobce nakoupil od dodavatelů motorovou naftu s kódem nomenklatury 27101941, ale již neprokázaly, že tuto motorovou naftu poté žalobce také skladoval. Žalobce nedokázal vysvětlit rozpor mezi výsledky provedené analýzy a údaji uvedenými na fakturách a jiných dokladech, které předložil.

### III.

14. Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

15. Podle stěžovatele byly rozsudek krajského soudu i rozhodnutí celních orgánů vnitřně rozporné. Pokud správce daně vyměřil daň na základě dokazování, musel zcela přesně zjistit, kdo je daňovým subjektem, jaké množství výrobku má být zdaněno a jaký výrobek se daní. Stěžovatel předložil správci daně daňové doklady prokazující, že nabyl předmětné zboží od složitele, a skladové listy, na základě kterých bylo zboží uskladněno. Těmito doklady mělo být prokázáno také zdanění kontrolovaného zboží. Správce daně však použil tyto doklady pouze k určení množství zboží, ale odmítl je k prokázání zdanění s tím, že se jedná o jiné zboží než to, které podle těchto dokladů mělo být zdaněno.

16. Uznal-li správce daně tyto doklady jako důkaz o množství zboží, měl je zohlednit i k prokázání dalších, ničím nezpochybněných skutečností. Jedinou skutečností, kterou kontrola zpochybnila, byl druh zboží, resp. nomenklatura, podle které měla být daň vypočtena. Naopak nezpochybněnou skutečností bylo mimo jiné to, že za předmětné zboží (v množství uvedeném v příslušných dokladech) byla odvedena daň v takové výši, ve které se složitel domníval, že daň má odvést, tedy podle nomenklatury a množství uvedených v daňovém dokladu. Pokud správce daně tvrdí, že šlo o úplně jiné zboží, než ke kterému patří předložené doklady, neměl na základě těchto dokladů prokazovat ani množství zboží.

17. Stěžovatel setrval na námitce, že v rozhodné době žádné jiné než deklarované zboží neuskladnil ani neskladoval. Pokud byl kontrolou zjištěn jiný druh zboží s jinou nomenklaturou, jednalo se buď o chybu v dokladu (čímž byl stěžovatel úmyslně, nebo nedbalostně uveden v omyl), nebo chybnou analýzu vzorku. Dále stěžovatel připustil, že se mohlo zboží smíchat s usazeninou v zásobníku. Stále se však jednalo o totéž zboží, které bylo podle předmětných dokladů naskladněno a ze kterého byla daň odvedena. K této skutečnosti správce daně nepřihlédl, a porušil tak zásadu zákazu dvojího zdanění.

18. K prokázání výše uvedených skutečností stěžovatel navrhl provést důkaz inventurním soupisem a účetnictvím, ze kterých vyplývá, že na skladě žádné zboží nechybělo, ani nepřebývalo. Pokud by správce daně zjistil nějaký rozdíl, mohl by na základě něj vypočítat daňovou povinnost. Celní orgány však tyto důkazy neprovedly. V důsledku toho dosud nebylo spolehlivě zjištěno množství údajně jiného zboží. Krajský soud tento postup dokonce schválil.

19. Všechny důkazy podporují tvrzení, že naskladněno bylo pouze jedno zboží, ať již s nomenklaturou 27101941, nebo 27101949. Naopak neexistuje jediný důkaz, že různé zboží bylo naskladněno po sobě nebo současně do jiných nádrží. To nebylo ani technicky možné, protože stěžovatel neměl dostatek prostoru. Podle stěžovatele analýza vzorku (byla-li pravdivá) mohla prokázat pouze to, že tímto jediným naskladněným zbožím bylo zboží jiné nomenklatury, které ale bylo pod původní nomenklaturou zdaněno. Také z bodu 39 rozsudku krajského soudu týkajícího se námitky osvobození od daně vyplývá, že existovalo pouze jedno zboží.

20. Stěžovatel zpochybňoval již od počátku pravdivost a přesnost výsledků analýzy Celně technické laboratoře. Správce daně však tuto námitku odmítl s tím, že Celně technická laboratoř je bezchybná. Stěžovatel předložil důkaz, který její bezchybnost relativizuje, protože bylo zjištěno, že v jiné věci týkající se stěžovatele Celně technická laboratoř zaměnila vzorky „*nedbalostním*“ omylem. Stěžovatel tedy po lhůtě k podání žaloby nenamítl novou skutečnost, ale pouze doplnil důkaz k již vzneseným námitkám.

21. Podle stěžovatele správce daně některé důkazy bezdůvodně odmítl provést, stěžovatel přitom navrhl dostatek důkazů k prokázání svých tvrzení. Správce daně si vybral z předložených listin jen ty údaje, které se mu hodily. Takový postup byl nepřipustný a rozporný se zásadou zákazu deformace důkazů (viz nálezný Ústavního soudu ze dne 17. 5. 2007, sp. zn. IV. ÚS 260/05).

22. Závěrem stěžovatel namítl, že pokud správce daně neznal přesné množství zboží, měl jej prokázat jiným způsobem např. účetnictvím nebo inventarizačním soupisem. Pokud správce daně zamýšlí vyměřit daň dokazováním, musí být prokázáno i množství zboží. Správce daně proto rozhodl na základě neúplného dokazování. Nebylo-li možné určit množství zboží na základě dokazování, správce daně měl vyměřit daň podle pomůcek a odůvodnit, proč navrhované důkazy nebyly způsobilé prokázat předmětné údaje.

#### IV.

23. Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se krajský soud dostatečně vypořádal s námitkou zpochybňující množství zboží. Celní ředitelství vyšlo při určení množství zboží především ze skladové karty ze dne 20. 3. 2006. V průběhu daňového řízení ani odvolacího řízení stěžovatel nezpochybnil množství zboží a shodné množství zboží uvedl také v daňovém přiznání. Předmětnou námitku proto žalovaný považoval za jednu z dalších variant, které stěžovatel měnil v průběhu daňového řízení podle důkazní situace.

#### V.

24. Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

25. Kasační stížnost není důvodná.

26. Nejvyšší správní soud nesouhlasil s námitkou stěžovatele, že celní orgány pochybily, pokud určily množství zboží na základě stěžovatelem předložených listin, ale odmítly tytéž listiny jako důkaz k prokázání druhu a nomenklatury zboží.

27. Správce daně určil množství zboží, z něhož vyměřil daň, na základě skladové karty ze dne 20. 3. 2006, jejíž výtisk stěžovatel předložil v průběhu místního šetření (viz příloha č. 1 správního spisu). Podle této karty bylo v nádrži na čerpací stanici Valeč 6 544 litrů motorové nafty „Diesel27101941271003“. Ručně bylo na tento výtisk dopsáno, že od odběru vzorku bylo prodáno 219,33 l a stav při odběru vzorku byl 6 764 l. Z předmětné skladové karty je patrné, že byla vytvořena systémem UNICODE. Sám stěžovatel tvrdil, že údaje v tomto systému nelze dodatečně změnit a že systém zaznamená přesně každý litr zboží, který je do nádrže načerpán nebo z ní odčerpán. Celní orgány proto nepochybily, pokud považovaly předmětnou skladovou kartu za důkaz o množství zboží a vyšly z údaje, že dne 20. 3. 2006 bylo v nádrži na čerpací stanici Valeč 6 764 litrů zboží. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli, že celní ředitelství rozhodlo na základě neúplného dokazování a mělo vyměřit daň podle pomůcek.

28. Jinou otázkou je ovšem druh předmětného zboží a jeho nomenklatura. Tyto charakteristiky zboží není systém UNICODE schopen ověřit a stěžovatel tuto skutečnost ani netvrdil. Naopak připustil ve vyjádření k výzvě k odstranění pochybností ze dne 19. 7. 2010, že kontrolu zboží obvykle neprovádí a neučinil tak ani v případě předmětného zboží. Skladová karta ze systému UNICODE proto nemohla bez dalšího prokázat, jaké zboží bylo v nádrži uskladněno, ale mohla prokázat množství tohoto zboží. Celní orgány se proto nedopustily deformace důkazů, pokud použily skladovou kartu pro určení množství zboží, ale nepovažovaly ji za důkaz o druhu a nomenklatuře zboží. Rozhodnutí celního ředitelství ani rozsudek krajského soudu nebyly z tohoto důvodu rozporné.

29. V průběhu řízení před celními orgány i krajským soudem stěžovatel předkládal různé verze, kterými se snažil vysvětlit rozdíl v nomenklatuře mezi zbožím v Hrotovicích a zbožím na čerpací stanici Valeč. V průběhu odvolacího řízení tvrdil, že odlišná nomenklatura byla způsobena pochybením správce daně při odběru vzorku, který byl odebrán pouze ze dna nádrže, v obecné rovině namítl také podjatost Celně technické laboratoře a trval na tom, že je nemožné, aby došlo ke smíchání s jiným zbožím. Připustil pouze, že zboží mohlo být pozměněno usazeninami ze dna nádrže.

30. Poté, kdy celní ředitelství vyšlo ze stanoviska Celně technické laboratoře, že motorová nafta je homogenní směs, která má v celém objemu stejné vlastnosti a odběr pouze ze spodní části nádrže nemůže ovlivnit jeho nomenklaturu, stěžovatel sice setrval v řízení před krajským soudem na námitce chybného odběru vzorku, ale nově doplnil, že zboží mohlo být při přepravě z Hrotovic na čerpací stanici Valeč zaneseno zbytky z cisterny, nebo při vyskladňování v Hrotovicích se mohly do předmětného zboží přimíchat zbytky z potrubí. Potrubí je propojeno s dalšími dvěma zásobníky a možná omylem nebylo vyčištěno, přičemž v potrubí může zůstat až 300 l oleje. Stěžovatel tedy připustil, že zboží mohlo být částečně pozměněno.

31. V kasační stížnosti pak již pouze obecně namítl, že se jednalo buď o chybu v dokladu, chybnou analýzu vzorku, nebo že došlo ke smísení zboží s usazeninou v zásobníku. Nejvyšší správní soud přisvědčil žalovanému, že vzhledem ke značné nekonzistentnosti nebyla argumentace stěžovatele věrohodná a nebyla způsobila vyvrátit výsledek analýzy Celně technické laboratoře ze dne 29. 5. 2006.

32. Ani důkazy předložené stěžovatelem v řízení před krajským soudem (zkušební protokol zpracovaný společností ČEPRO, a. s., ze dne 3. 2. 2012 a protokoly zpracované Celním úřadem Jihlava ze dne 25. 10. 2011, 19. 1. 2012, 17. 2. 2012 a 8. 3. 2012) nemohly pravdivost předmětné analýzy vyvrátit. Stěžovatel sice prokázal, že Celně technická laboratoř není neomylná,

ale ze skutečnosti, že došlo k pochybení (záměně vzorků) Celně technické laboratoře v jiné věci týkající se stěžovatele, nelze bez dalšího automaticky dovodit, že k témuž či obdobnému pochybení došlo i v nyní posuzované věci. K takovému závěru by musely přistoupit další důkazy, které by svědčily o konkrétním pochybení Celně technické laboratoře.

33. Analýza Celně technické laboratoře tedy není nezpochybnitelným důkazem, ale bylo na stěžovateli, aby tento důkaz vyvrátil. Důkazní břemeno totiž leželo na stěžovateli, protože je to právě daňový subjekt, jehož stíhá důkazní břemeno – tedy povinnost předložit takové podklady, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (viz § 31 odst. 9 daňového řádu; z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu k rozsahu a rozložení důkazního břemene v daňovém řízení lze připomenout např. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004 – 89, č. 618/2005 Sb. NSS, či 16. 4. 2007, čj. 8 Afs 165/2005 - 67). Stěžovatel ovšem nepředložil důkazy, které by předmětnou analýzu vyvrátily.

34. Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že celní orgány nepochybily, pokud vyšly ze skutečnosti, že v zásobníku na čerpací stanici Valeč bylo uskladněno zboží s kódem nomenklatury 27101949.

35. Argumentaci stěžovatele, kterou se bránil proti závěru, že existovalo dvojce zboží, které by bylo současně nebo po sobě naskladněno, Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Z takového předpokladu totiž rozhodnutí celního ředitelství nevyšlo. Celní ředitelství v napadeném rozhodnutí připustilo, že zboží, které bylo uskladněno v Hrotovicích, odpovídalo předloženým daňovým dokladům. Vzhledem k tomu, že vzorek odebraný na čerpací stanici Valeč byl podle analýzy Celně technické laboratoře minerálním olejem s kódem nomenklatury 27101949 (tedy s jiným kódem než zboží v Hrotovicích) a obsahoval neodsířený produkt, celní ředitelství vyšlo z předpokladu, že ke změně minerálního oleje mohlo dojít až po vyskladnění ze zásobníku v Hrotovicích nebo přímo až v nádrži na čerpací stanici Valeč.

36. Doklady, které stěžovatel předložil jako důkaz o původu zboží v nádrži na čerpací stanici Valeč (výdejka ze skladu v Hrotovicích ze dne 20. 3. 2006, záznam o pohybu vozidla, které zboží přepravovalo, dodací list ze dne 20. 3. 2006 a skladová karta o uskladněném zboží v období od 3. 3. 2006 do 31. 3. 2006), se vztahovaly pouze ke zboží v množství 5042 l, které bylo přepravováno dne 20. 3. 2006 z Hrotovic na čerpací stanici Valeč. Podle skladové karty ze dne 20. 3. 2006 (viz výše bod 27) však bylo v nádrži určené pro motorovou naftu na čerpací stanici Valeč celkem 6 764 l zboží. Je proto zřejmé, že poslední závoz zboží na čerpací stanici Valeč uskutečněný dne 20. 3. 2006, k němuž stěžovatel doložil zmíněné doklady, nebyl naskladněn do prázdné nádrže, ale do nádrže, ve které již bylo cca 1700 l jiného zboží. K tomuto jinému zboží ovšem stěžovatel neposkytl žádné doklady, přestože v protokolu o místním šetření ze dne 20. 3. 2006 uvedl, že dodá doklady o zboží, které bylo v zásobníku určeném pro motorovou naftu na čerpací stanici Valeč před stočením předmětné dodávky ze dne 20. 3. 2006.

37. Přestože v návaznosti na místní šetření správce daně pochybil a nezahájil vytykácí řízení (viz rozsudek čj. 5 Afs 94/2008 – 89), stěžovatel měl možnost doplnit tyto důkazy v rámci odvolacího řízení, které pokračovalo po zrušení původního rozhodnutí celního ředitelství ze dne 2. 10. 2006 rozsudkem krajského soudu čj. 31 Ca 215/2006 - 41. Ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 18. 6. 2010 správce daně vyzval stěžovatele mimo jiné k tomu, aby sdělil, zda došlo ke smíchání s jiným zbožím a pokud ano, aby uvedl podrobnosti a předložil veškeré doklady přidaného výrobku.

38. Stěžovatel však setrval na stanovisku, že k žádnému smísení nedošlo. Z dokladů, které stěžovatel předložil, ovšem nepochybně vyplývá, že ke smísení muselo dojít minimálně v nádrži na čerpací stanici Valeč, kde zboží dovezené ze skladu v Hrotovicích v množství 5042 l bylo přidáno do nádrže, která obsahovala cca 1700 l jiného blíže neurčeného zboží. K tomuto zboží stěžovatel žádné doklady nepředložil, neprokázal tak jeho druh a nomenklaturu, ani že toto zboží bylo zdaněno.

39. V této souvislosti lze opět připomenout, že v této fázi daňového řízení důkazní břemeno spočívalo na stěžovateli. K jeho unesení nepostačovalo, že stěžovatel pouze obecně navrhl, aby celní ředitelství provedlo důkaz účetnictvím a inventurním soupisem. Nebylo povinností celního ředitelství, aby samo vyhledávalo dokumenty, které by prokázaly tvrzení stěžovatele. Po stěžovateli bylo možné oprávněně žádat procesní zodpovědnost, a to zvláště za situace, kdy byl výslovně vyzván, aby předložil veškeré doklady vztahující se ke zboží, které bylo přimícháno ke zboží naskladněnému dne 20. 3. 2006 do nádrže určené pro motorovou naftu na čerpací stanici Valeč.

40. Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že zboží, které stěžovatel skladoval dne 20. 3. 2006 v zásobníku určeném pro motorovou naftu na čerpací stanici Valeč, bylo zboží s nomenklaturou 27101949. Motorová nafta s nomenklaturou 27101941 dovezená ze skladu v Hrotovicích byla zřejmě smíchána s jiným blíže neurčeným zbožím, které již bylo uskladněno v předmětném zásobníku na čerpací stanici Valeč. K tomuto jinému zboží stěžovatel nedoložil jakékoliv údaje, ani druh zboží, nomenklaturu, ani zda bylo zdaněno. Přestože pro absenci dokladů k tomuto jinému zboží nelze s jistotou tvrdit, že ovlivnilo nomenklaturu zboží dovezeného ze skladu v Hrotovicích, a nelze vyloučit, že ke změně nomenklatury došlo v důsledku smísení ještě s jiným zbožím v době po vyskladnění ze zásobníku č. 2 v Hrotovicích a předtím, než bylo zboží naskladněno do nádrže na čerpací stanici Valeč, je nepochybné, že k určitému smísení zboží došlo a že v důsledku (jednoho či více) smísení byla změněna nomenklatura původního zboží. Smísením zboží různého druhu vznikl („*byl vyroben*“) jiný výrobek, který podléhal spotřební dani.

41. Předmětem spotřební daně jsou „*vybrané výrobky na daňovém území Evropského společenství vyrobené nebo na daňové území Evropského společenství dovezené*“ (§ 7 zákona o spotřebních daních ve znění účinném ke dni 20. 3. 2006). Daňová povinnost ke spotřební dani vzniká „*výrobou vybraných výrobků na daňovém území Evropského společenství nebo dovozem vybraných výrobků na daňové území Evropského společenství*“ (§ 8 uvedeného zákona). „*Výrobou*“ se přitom rozumí „*proces, při kterém 1. vybraný výrobek vznikne, 2. z vybraného výrobku, který je předmětem daně, vznikne vybraný výrobek, který je jiným předmětem daně, 3. z minerálního oleje, který je uvedený pod jedním kódem nomenklatury, vznikne minerální olej, který je uveden pod jiným kódem nomenklatury*“ [§ 3 písm. s) téhož zákona].

42. V nyní posuzované věci bylo prokázáno, že z motorové nafty s kódem nomenklatury 27101941 uskladněné v Hrotovicích, která je vybraným výrobkem i minerálním olejem a která byla v množství 5042 l převezena na čerpací stanici Valeč, vznikl výrobek s kódem nomenklatury 27101949, který je také minerálním olejem. Nelze proto než uzavřít, že došlo k „*výrobě*“ ve smyslu § 3 písm. s) bodu 2 a 3 zákona o spotřebních daních v rozhodném znění a výrobou tohoto výrobku vznikla daňová povinnost podle § 8 téhož zákona.

43. Stěžovatel se stal plátcem spotřební daně na základě § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních ve znění účinném k 20. 3. 2006, podle kterého je plátcem předmětné daně „*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*“. Stěžovatel skladoval vybraný výrobek

s nomenklaturou 27101949, který byl „výroben“ na území tehdejšího Evropského společenství, a neprokázal, že tento výrobek byl zdaněn.

44. Pro úplnost lze dodat, že pokud by obdobná situace nastala v současné době a stěžovatel by smíchal minerální olej, který dovezl ze skladu v Hrotovicích, s jiným minerálním olejem, který skladoval na čerpací stanici Valeč (případně s nějakým dalším minerálním olejem), a zároveň by u všech použitých minerálních olejů prokázal, že byly řádně zdaněny podle odpovídající nomenklatury a jejich sazba daně nebyla nižší než sazba daně vzniklé směsi, výsledný produkt, který by se od původních minerálních olejů lišil nomenklaturou, by nepodléhal zdanění. Podle § 3 písm. u) zákona o spotřebních daních ve znění účinném od 1. 4. 2010 (viz zákon č. 59/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních) se „výrobou“ rozumí „proces, při kterém z minerálního oleje, který je uvedený pod jedním kódem nomenklatury, vznikne minerální olej, který je uveden pod jiným kódem nomenklatury, s výjimkou činností podle § 45 odst. 12“. Výjimka, na kterou odkazuje citované ustanovení, pak stanoví, že za výrobu minerálních olejů se nepovažuje „smíchání minerálních olejů již uvedených do volného daňového oběhu ve skladovacích nádržích čerpacích stanic, pokud se jedná o minerální oleje, u nichž již byla spotřební daň zaplácena a jejichž sazba daně není nižší než sazba daně vzniklé směsi, nebo pokud tato výsledná směs neobsahuje minerální oleje, u kterých lze uplatnit nárok na vrácení daně podle § 54 odst. 3“ (§ 45 odst. 12 bod 2 zákona o spotřebních daních). Pokud by v důsledku této výjimky nedošlo smícháním řádně zdaněných minerálních olejů k „výrobě“, nevznikla by ani daňová povinnost, které vzniká „výrobou vybraných výrobků“ (§ 8 uvedeného zákona). V rozhodné době však tato výjimka neexistovala.

45. Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

46. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 29. srpna 2013

JUDr. Jan Passer  
předseda senátu