



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **BAZARENT s. r. o. „v likvidaci“**
sídlem V Zátíší 810/1, 709 00 Ostrava - Mariánské Hory
zastoupená advokátem JUDr. Alfrédem Šrámkem
sídlem Českobratrská 2, 702 00 Ostrava

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 16499/2017-900000-304.5 ze dne 8. 3. 2017, ve věci spotřební daně z minerálních olejů,

takto :

I. Žaloba **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 3. 5. 2017 domáhala přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 3. 2017, č. j. 16499/2017-900000-304.5, jímž byl změněn platební výměr Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj č. j. 31305/2016-570000-31 ze dne 15. 3. 2016. Žalobkyni byla z moci úřední stanovena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období listopad 2011 ve výši 15 725 952 Kč, neboť neprokázala tvrzené dodání minerálního oleje „RUST CLEANER“ celní nomenklatury KN 27101991 do jiného členského státu EU.
2. Žalobkyně v žalobě namítala, že platební výměry byly vydány bez řádného zjištění skutkového stavu, v řízení byly užity důkazy, jejichž relevance a věrohodnost nebyla řádně zhodnocena, a naopak v řízení dále nebyly zajištěny a provedeny žalobkyní navržené důkazy. Ke skutkovému stavu žalobkyně uvedla, že v předmětném zdaňovacím období odebírala od polského dodavatele společnosti BIOGENIS Sp. z o. o. minerální olej „RUST CLEANER“ celní nomenklatury KN 27101991, který byl dopravován z Polska do ČR, kde byl stáčen do zásobníků, a následně byl žalobkyní dodán zahraničním odběratelům, mj. Eco Survey Services a Profioil Eood. U obou žalobkyně ověřovala existenci a jejich registraci k DPH, se všemi uzavřela smlouvu o dodávce minerálních olejů, v nichž bylo ujednáno, že přepravu zajistí a uhradí kupující, všichni odběratelé žalobkyni uhradili kupní cenu a u všech žalobkyně ověřovala dodání zboží při doručení nákladních listů CMR. Součástí smluvních ujednání byla skutečnost, že kupující berou na vědomí, že předmětný olej není určen k pohonu motorů a pro výrobu tepla, nýbrž je určen pro mazání ocelových a dřevěných forem při výrobě všech druhů dílů z drobnozrnného betonu a pro konzervaci a ochranu kovových povrchů. Skutečnost, že olej není určen pro pohon motorů a výrobu tepla, byla uvedena i na fakturách, dodacích listech, bezpečnostních litech a v záznamech pro celní úřad. Z uvedeného dle žalobkyně plyne, že předmětný minerální olej nebyl určen k pohonu motorů a výrobě tepla. Žalobkyně následně namítala, že řádně nehodnotil důkazy, nezjistil, jak probíhala přeprava a dodání zboží.
3. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobní námitky korelují s námitkami odvolacími, a proto předně odkázal na obsah napadených rozhodnutí a správních spisů. Zdůraznil, že žalobkyně během řízení nedoložila žádný právní konstrukt, který by za okolností zjištěných celními orgány, vedl k zániku spotřební daň přiznat a zaplatit. Žalobkyně se selektivně upíná k dokladům k údajnému odeslání vybraných výrobků do zahraničí, ale zcela pomíjí celními orgány zdokumentovanému dopravení těchto výrobků do ČR bez dodržení povinností stanovených v § 29 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSpD“). Uvedl dále, že konkrétní účel použití žalobkyně neprokázala, ani v momentě vzniku povinnosti příslušnou spotřební daň přiznat a zaplatit (tj. v momentě ukončení dopravy oleje do ČR), ani později.

4. Krajský soud usnesením č. j. 22 Af 44/2017-35 ze dne 6. 12. 2018 řízení přerušil do pravomocného skončení řízení vedeného u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 4 Afs 216/2018. Ve skutkově obdobné věci žalobkyně Nejvyšší správní soud řešil, koho a v jakém rozsahu tíží důkazní břemeno, že předmětný minerální olej byl určen k použití, s nímž zákon nespojuje vznik povinnost daň přiznat a zaplatit
5. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 4 Afs 216/2018-37 ze dne 20. listopadu 2020 odkázal na svůj dřívější rozsudek ze dne 20. 7. 2020, č. j. 3 Afs 7/2018-40, v němž mimo jiné vyslovil, že „*odvíjí-li se zařazení minerálního oleje mezi vybrané výrobky od konkrétního účelu jeho použití, je třeba tento účel vymezit a taktéž prokázat. Dovozce tedy má právo vymezit nedaňový účel využití minerálního oleje, nicméně se musí jednat o zcela konkrétní účel použití, který musí při kontrole dostatečným způsobem osvědčit, aby dosáhl toho, že daný minerální olej nebude předmětem daně* [zvýraznění přidáno]. Pro úplnost je třeba podotknout, že za účel použití minerálního oleje ve smyslu zákona o spotřebních daních nelze považovat jeho další prodej, což je jednoznačně patrné již ze znění příslušných ustanovení tohoto zákona [viz jeho § 45 odst. 3 písm. k), či § 46 odst. 1 písm. c)]. Břemeno tvrzení a břemeno důkazní ohledně skutečnosti, zda byl dopravovaný minerální olej v době kontroly předmětem daně, tak v projednávaném případě leželo na žalobci. Ten však po celou dobu pouze tvrdil, k čemu minerální olej určen není, pročez toto své břemeno neunesl.“ K projednávané věci pak uvedl, že žalobkyně byla „*povinna zcela konkrétně vymezit a řádně prokázat účel jejich použití, aby dosáhla toho, že předmětné minerální oleje nebudou podléhat spotřební dani. Nejednalo se přitom o prokazování negativní skutečnosti (tj. skutečnosti, že minerální oleje nepodléhají spotřební dani, resp. neslouží k určitému účelu), jelikož povinností žalobkyně bylo prokázat konkrétní účel použití minerálních olejů, tedy pozitivní skutečnost, se kterou by právě ona měla být z logiky věci nejvíce obeznámena. Za účel použití minerálních olejů ve smyslu zákona o spotřebních daních přitom nelze považovat jejich další prodej. (...) Ze správního spisu však nelyne, že by žalobkyně v průběhu správních řízení tvrdila cokoliv konkrétního ohledně nedaňového účelu dovážených minerálních olejů ve smyslu § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních, tedy že by výslovně uvedla, k jakému účelu mají tyto minerální oleje sloužit, natož aby svá tvrzení řádně prokázala. Z některých dokumentů založených ve správním spise (rámcové smlouvy, faktury, dodací listy) je patrné pouze to, že na nich žalobkyně uváděla, k jakému účelu dovážené minerální oleje určeny nejsou - „nejsou určeny pro pohon motorů a výrobu tepla“, „olej nesmí být využit k pohonu motorů a k výrobě tepla“ a v oznámeních – záznamních povinnostech za měsíce září až prosinec 2010 pak žalobkyně jako účel použití označila „pro další prodej“ a „v souladu s bezpečnostním listem“. Jak však výše uvedeno, tvrzení o tom, k jakému účelu předmětné minerální oleje určeny nejsou, je pro unesení důkazního břemene nedostačující. Rovněž za účel použití minerálních olejů ve smyslu zákona o spotřebních daních nelze považovat jejich užití k dalšímu prodeji. Je proto zcela zřejmé, že ve správních řízeních to byla žalobkyně, která doposud neunesla své důkazní břemeno ohledně skutečnosti, že minerální oleje sloužily k účelu, pro který je zákon o dani z přidané hodnoty vyjímá z povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit.“*
6. Krajský soud poté, co rozhodl o pokračování v řízení, opíraje se o uvedený právní názor Nejvyššího správního soudu, přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.

7. Ze spisového materiálu soud zjistil, že žalobkyně za předmětné zdaňovací období oznámila správci daně, že jí nevznikla povinnost k dani z minerálních olejů, a to z důvodu, že předmětný minerální olej KN 27101991 byl dodán do jiného členského státu EU. Dne 13. 8. 2013 zahájil správce daně ve vztahu ke zdaňovacím obdobím leden-listopad 2011 daňovou kontrolu. Správce daně zjistil, že předmětný vybraný výrobek (minerální olej KN 27101991) byl žalobkyní nabyt od polské společnosti BIOGENIS Sp. z o. o. a dopraven do skladu v ČR. Dožádáním u celních orgánů v Lotyšsku zjistil, že společnost Eco Survey Services (odběratel) je nekontaktní a dožádáním v Polsku zjistil, že deklarovaný přepravce M. H. přepravu do Lotyšska neuskutečnil; dále dožádáním do Bulharska zjistil, že společnost Profioil Eood na adrese sídla dosud nezahájila činnost, a označený dopravce O.G. popřel přepravu i jakoukoli spolupráci se žalobkyní. Tím správce daně zpochybnil tvrzení žalobkyně o tom, že olej dodala deklarovaným zahraničním odběratelům. Ve skladovacích prostorách žalobkyně se však již nenacházel. Správce daně tedy uzavřel, že žalobkyně neprokázala dodání minerálních olejů do jiné členské země konkrétním odběratelům, ani neprokázala jejich použití na území ČR k osvobozeným účelům. Správce daně konstatoval, že neprokázáním dodání oleje do jiných členských zemí žalobkyně současně neprokázala k jakým účelům byl použit. Na základě provedené daňové kontroly byly vydány platební výměry, proti nimž brojila žalobkyně odvoláními. Napadeným rozhodnutím bylo rozhodnuto o odvolání proti platebnímu výměru za zdaňovací období listopad 2011.
8. Podle § 3 písm. k) ZSpD se pro účely tohoto zákona rozumí uvedením do volného daňového oběhu 1. každé, i protiprávní, vyjmutí vybraných výrobků z režimu podmíněného osvobození od daně, 2. každá, i protiprávní, výroba vybraných výrobků mimo režim podmíněného osvobození od daně, 3. každý, i protiprávní, dovoz vybraných výrobků mimo režim podmíněného osvobození od daně, 4. každé skladování nebo doprava vybraných výrobků, u nichž se neprokáže, že se jedná o výrobky zdaněné, nebo pokud se neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně.
9. Podle § 4 odst. 1 písm. f) ZSpD plátcem daně je právnická nebo fyzická osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo 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; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela.
10. Podle § 9 odst. 1 ZSpD povinnost daň ve stanovené lhůtě přiznat a zaplatit vzniká okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky.
11. Podle § 9 odst. 3 písm. e) ZSpD povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká také dnem nabytí vybraných výrobků nebo dnem jejich prodeje plátcí uvedenými v § 4 odst. 1 písm. f) nebo dnem zjištění, že plátce vybrané výrobky po nějakou dobu držel, nebo že je drží, a to tím dnem, který nastal dříve.
12. Podle § 45 odst. 3 písm. f) ZSpD předmětem daně jsou také minerální oleje uvedené pod kódy nomenklatury 2710 19 71 až 2710 19 99.
13. Podle § 45 odst. 4 ZSpD u minerálních olejů podle odstavce 3 vznikne při uvedení do volného daňového oběhu povinnost daň přiznat a zaplatit pouze tehdy, jsou-li určeny k

použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v odstavci 2.

14. V projednávané věci žalobkyně tvrdila, že předmětné minerální oleje prodala zahraničním odběratelům s průvodními dokumenty, uvádějícími, že uvedené oleje „*nejdou určeny pro pohon motorů a výrobu tepla*“. Jak plyne z výše uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu, v případě prodeje minerálního oleje, jenž může sloužit k účelu zdaňovanému i nezdaňovanému, je povinností daňového subjektu „*zcela konkrétně vymezit a řádně prokázat účel jejich použití*“. Jinými slovy, daňový subjekt, který takovýto olej prodává, musí tvrdit a prokázat, jak má být minerální olej zužitkován na konci řetězce dodávek, jehož je součástí. Nejvyšší správní soud ve skutkově obdobné věci vyhodnotil, že se tak nestalo; výslovně uvedl: „*Ze správního spisu však neplyne, že by žalobkyně v průběhu správních řízení tvrdila cokoliv konkrétního ohledně nedaňového účelu dovážených minerálních olejů ve smyslu § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních, tedy že by výslovně uvedla, k jakému účelu mají tyto minerální oleje sloužit, natož aby svá tvrzení řádně prokázala.*“
15. Jestliže žalobkyně poukazovala na to, že z předložených dokumentů (bezpečnostní listy, faktury, dodací listy) jednoznačně vyplynulo, že předmětné motorové oleje nebyly určeny k pohonu motorů a pro výrobu tepla dle § 45 odst. 4 ZSpD, pak tyto dokumenty nejsou zjevně způsobilé konkrétně vymezit použití předmětných olejů.
16. V řízení před správními orgány se celní orgány soustředily na zpochybnění tvrzení žalobkyně o jejích odběratelích. Vycházely z premisy, že není-li prokázán odběratel minerálního oleje, nelze prokázat ani konkrétní použití tímto odběratelem či jiným koncovým uživatelem tohoto minerálního oleje.
17. Další žalobní námitky proto směřovaly do toho, že správní orgány řádně nezpochybnily žalobkyniny zahraniční odběratele motorových olejů. Za situace, kdy žalobkyně v projednávané věci ani netvrdila, ani neprokázala cokoliv o konkrétním použití předmětných minerálních olejů, není třeba se otázkou důvodnosti pochyb o odběratelích žalobkyně zabývat. I kdyby se totiž prokázalo, komu předmětné oleje dodala, daňové povinnosti by se i tak nezbavila s ohledem na zcela chybějící tvrzení o *konkrétním* použití těchto olejů. Navíc i co do zpochybnění odběratelů celní orgány jednoznačně uvedly důvody, pro něž zpochybnily jak deklarované odběratele, tak i dopravce, jak výše uvedeno. Proti těmto důvodům žalobkyně argumentovala jen všeobecnými poukazy na nedostatečnost skutkových zjištění, které ovšem soud má za průkazná a zřejmá.
18. Krajský soud z výše uvedených důvodů žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
19. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť procesně úspěšnému žalovanému nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti žádné nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 11. března 2021

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu