



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., 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
zastoupený advokátem JUDr. Alfrédem Šrámkem
sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 1387/7, 140 96 Praha 4

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. 19298/2016-900000-304.5, č. j. 19306/2016-900000-304.5, č. j. 19308/2016-900000-304.5 a č. j. 19310/2016-900000-304.5, všechna ze dne 13. 4. 2016, 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 13. 6. 2016 domáhala přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 4. 2016 č. j. 19298/2016-900000-304.5, č. j. 19306/2016-900000-304.5, č. j. 19308/2016-900000-304.5 a č. j. 19310/2016-900000-304.5. Jednalo se ve všech případech o rozhodnutí, jimiž byla zčásti změněna a zčásti potvrzena prvostupňová rozhodnutí Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj, jimiž byla žalobkyni vyměřena spotřební daň z minerálních olejů (žalobkyně chybně v žalobě uvádí, že se jednalo o DPH), a to za zdaňovací období září až prosinec 2010.
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 předmětných zdaňovacích obdobích odebírala od polského dodavatele společnosti BIOGENIS Sp. z o. o. minerální olej „RUST CLEANER“ celní nomenklatury KN 27101991, který byl dopravován z Polska do skladu v Dětrichově nad Bystřicí, odkud byl dále dodáván zahraničním odběratelům, a to společnosti CINTEX s. r. o. na Slovensku, SACATUS s. r. o. na Slovensku, RETRACO s. r. o. na Slovensku, PROWER HAUS GmbH v Německu, OST CONSULTING – J. H. T. v Německu a C. K. v Německu. U všech žalobkyně ověřovala existenci a jejich registraci k DPH, se všemi uzavřela smlouvu o dodávce minerálních olejů, v nichž bylo ujednáno, že přepravu zajistí kupující v souladu s doložkou Incoterms 2000 „EXW“, 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 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 vznesla námitky ve vztahu ke konkrétním skutkovým zjištěním celních orgánů ohledně jednotlivých odběratelů žalobkyně.
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 byla v postavení plátce spotřební daně z minerálních olejů dle § 4 odst. 1 písm. f) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSpD“), jelikož žalobkyně skladovala vybrané výrobky – minerální oleje ve větším množství, než je uvedeno v § 4 odst. 5 ZSpD a neprokázala jejich zdanění, či oprávněné nabytí za ceny bez daně, čímž jí vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, a to

dle § 9 odst. 3 písm. e) ve spojení s § 45 odst. 3 a 4 ZSpD dnem, kdy vybrané výrobky nabyly do skladu a prokazatelně skladovala. Dále se žalovaný vyjádřil k námitkám, týkajícím se jednotlivých odběratelů.

4. Krajský soud rozsudkem č. j. 22 Af 50/2016-80 ze dne 22. května 2018 napadená rozhodnutí zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
5. Krajský soud v tomto rozsudku dospěl k závěru, že pokud žalobkyně tvrdila a prokazovala formálními doklady, že předmětný minerální olej byl určen k použití, s nímž zákon nespojuje vznik povinnost daň přiznat a zaplatit, není možné po ní požadovat, aby prokázala, že minerální olej pro daňový účel určen nebyl, neboť každá strana nese důkazní břemeno ohledně skutkových předpokladů právní normy, jejíž aplikace se dovolává. To ostatně reflektuje ustanovení § 92 odst. 3 a 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, o rozložení důkazního břemene. Zákon nestanoví žádnou presumpci užití minerálních olejů k neosvobozeným účelům. Je-li užití sporné, je třeba ho prokázat, přičemž užití k neosvobozeným účelům je skutečností, která je nutná pro výměr daně, jak ji provedly celní orgány. Bylo tedy na celních orgánech, aby prokázaly, že předmětný minerální olej byl určen k daňovým účelům. Jestliže se o to ani nepokusily, a naopak přenesly povinnost doložení použití k nedaňovým účelům na žalobkyni, zásadně pochybily.
6. Proti shora uvedenému rozsudku podal žalovaný dne 26. 6. 2018 kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu, jenž rozsudkem č. j. 4 Afs 216/2018-37 ze dne 20. listopadu 2020 rozhodl o kasační stížnosti tak, že uvedený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.
7. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku s právním názorem krajského soudu neztotožnil. 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, protože toto své břemeno neunesl.“ K nyní 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 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. 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 - „nejdou 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.“

8. Krajský soud následně v souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným ve zrušovacím rozhodnutí přezkoumal napadená rozhodnutí, přičemž vycházel dle § 75 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
9. Ze spisového materiálu soud zjistil, že žalobkyně za předmětná zdaňovací období oznámila správci daně, že jí nevznikla povinnost k dani z minerálních olejů, přičemž doložila záznamní povinnost o přijatých a vydaných minerálních olejích KN 27101991 ve skladu v Dětrichově nad Bystřicí. Dne 16. 4. 2013 zahájil správce daně ve vztahu k předmětným zdaňovacím obdobím 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 Dětrichově nad Bystřicí. Následně však zpochybnil tvrzení žalobkyně o tom, že olej dodala deklarovaným zahraničním odběratelům. Ve skladovacích prostorách žalobkyně se však již nenacházely. 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 na předložených dokladech je uvedeno použití k účelům jiným než pro pohon motorů a výrobu tepla, avšak nedoložení konkrétním odběratelům dle správce daně znamená i nedoložení účelu jejich použití. Dle celních orgánů bylo na žalobkyni, aby doložila, že minerální oleje byly použity na daňovém území ČR k osvobozeným účelům. Na základě provedené daňové kontroly byly vydány platební výměry, proti nimž brojila žalobkyně odvoláními. Napadenými rozhodnutími byly platební výměry změněny tak, že, že v jejich označení bylo vypuštěno slovo „dodatečný“ a byl doplněn odkaz na ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) a § 9 odst. 3 písm. e) ZSpD. Ve zbytku zůstala prvostupňová rozhodnutí nezměněna. Napadená rozhodnutí byla žalobkyni doručena 13. 4. 2016.
10. 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.
11. 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.

12. 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.
13. 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.
14. Podle § 45 odst. 3 písm. f) ZSpD předmětem daně jsou také minerální oleje uvedené pod kódy nomenklatury 2710 19 71 až 2710 19 99.
15. 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.
16. V projednávané věci žalobkyně tvrdila, že předmětné minerální oleje prodala zahraničním odběratelům s průvodními dokumenty, uvádějícími, že uvedené oleje „*nejsou určeny pro pohon motorů a výrobu tepla*“. Jak plyne z výše uvedeného kasačního 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 však závazně vyhodnotil, že v projednávané věci 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.*“
17. Žalobní námitka, 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, tak není důvodná. Tuto nedůvodnost vyslovil Nejvyšší správní soud, jak výše uvedeno, a krajský soud je jeho závěrem vázán.
18. Všechny další žalobní námitky směřovaly do toho, že správní orgány řádně nezpochybnilly žalobkyninu zahraniční odběratele motorových olejů.
19. V řízení před správními orgány se totiž tyto orgány soustředily na zpochybnění tvrzení žalobkyně o jeho 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.
20. Ovšem za situace, kdy Nejvyšší správní soud závazně vyslovil, že žalobkyně v projednávané věci ani netvrdila, ani neprokázala cokoliv o konkrétním použití předmětných minerálních olejů, není třeba se otázkou důvodností pochyb o odběratelích žalobkyně zabývat. I kdyby se totiž prokázalo, komu předmětné oleje dodala, daňové

[Zadejte text.]

povinnosti by se i tak nezbavila s ohledem na zcela chybějící tvrzení o *konkrétním* použití těchto olejů.

21. Krajský soud z výše uvedených důvodů žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
22. 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 **není** kasační stížnost přípustná. To **neplatí**, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu či je-li namítáno nesprávné řešení otázky, která dosud nebyla Nejvyšším správním soudem řešena.

Kasační stížnost je možno podat ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozsudku k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 11. března 2021

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu