



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců Mgr. Petry Weissové a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobkyně: **BAZARENT s.r.o.** „v likvidaci“, se sídlem V Zátíší 810/1, Ostrava, zast. JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem, se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 9. 2016, č. j. 46745/2016-900000-304.5, ze dne 19. 9. 2016, č. j. 46748/2016-900000-304.5, ze dne 19. 9. 2016, č. j. 46750/2016-900000-304.5, ze dne 19. 9. 2016, č. j. 46833/2016-900000-304.5, ze dne 20. 9. 2016, č. j. 47126/2016-900000-304.5, ze dne 22. 9. 2016, č. j. 47696/2016-900000-304.5, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 6. 2018, č. j. 22 Af 99/2016 - 100,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 6. 2018, č. j. 22 Af 99/2016 - 100, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Celní úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správní orgán prvního stupně“) platebními výměry ze dne 19. 3. 2015, č. j. 28339/2015-570000-31, č. j. 28468/2015-570000-31, č. j. 28492/2015-570000-31, č. j. 28516/2015-570000-31, č. j. 28521/2015-570000-31 a č. j. 28523/2015-570000-31, vyměřil žalobkyni podle § 45 odst. 3 a 4 a § 46 odst. 1 písm. c) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v rozhodném znění (dále jen „zákon o spotřebních daních“), spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období leden až červen 2011.

[2] Žalovaný v záhlaví specifikovanými rozhodnutími (dále také jen „napadená rozhodnutí“) zčásti změnil výroky všech právě uvedených platebních výměrů, a to tak, že mezi slova „v souladu s ustanovením“ a „§ 45 odst. 3, 4 ZSPD“ doplnil slova „§ 4 odst. 1 písm. f) a § 9 odst. 3 písm. e)“, a ostatní části výroků platebních výměrů ponechal nezměněny.

II.

[3] Žalobkyně napadla všechna v záhlaví uvedená rozhodnutí žalovaného žalobou Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“). Ten je shora označeným rozsudkem zrušil a vrátil věci žalovanému k dalšímu řízení.

[4] Krajský soud sice přisvědčil žalovanému v tom, že posuzovaný výrobek – minerální oleje – je předmětem daně podle zákona o spotřebních daních bez ohledu na jeho použití, ale rovněž zdůraznil, že způsob použití je klíčový pro posouzení vzniku povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit. Vznik této povinnosti je totiž podle § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních spojen výlučně s tím, zda je minerální olej nabízen k prodeji nebo používán pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v § 45 odst. 2 zákona o spotřebních daních.

[5] Závěr žalovaného uvedený ve všech napadených rozhodnutích, že žalobkyně byla povinna doložit, že minerální olej byl na daňovém území České republiky použit k osvobozeným účelům, označil krajský soud za nesprávný a za důvod ke kasaci napadených rozhodnutí. Pokud žalobkyně tvrdila a prokazovala formálními doklady, že byl posuzovaný minerální olej určen k použití, s nímž zákon nespojuje vznik povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit, není možné po ní požadovat, aby prokazovala, že minerální olej pro daňový účel určen nebyl, neboť každá procesní strana nese důkazní břemeno ohledně skutkových předpokladů právní normy, jejíž aplikace se dovolává, což vyplývá z § 92 odst. 3 a 5 daňového řádu. Jelikož zákon o spotřebních daních nestanovuje presumpci užití minerálních olejů k neosvobozeným účelům, je třeba v případě spornosti účelu užití minerálních olejů tento účel prokázat. Užití minerálního oleje k neosvobozeným účelům je přitom skutečností, jejíž zjištění je nutné pro vyměření daně. Podle krajského soudu tedy bylo na správních orgánech, aby prokázaly, že minerální oleje byly určeny k daňovým účelům. Pokud se o to správní orgány ani nepokusily a naopak přenesly povinnost doložení použití minerálního oleje k nedaňovým účelům na žalobkyni, zásadně pochybily a zatížily tím řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonná rozhodnutí ve věci. K tomu krajský soud doplnil, že jestliže se žalovaný v napadených rozhodnutích otázkou určení použití minerálního oleje vůbec nezabýval, jsou napadená rozhodnutí s ohledem na žalobní námitky ohledně použití oleje nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů.

[6] Pro právě uvedené a též s poukazem na zásadu procesní ekonomie tudíž krajský soud neshledal potřebným se zabývat ostatními žalobními námitkami týkajícími se prokázání důvodných pochybností správce daně o dodávkách oleje zahraničním odběratelům. I kdyby byly tyto pochybnosti potvrzeny, napadená rozhodnutí by stejně neobstála.

III.

[7] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) nyní napadá rozsudek krajského soudu (dále jen „napadený rozsudek“) kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhuje napadený rozsudek zrušit a vrátit věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

pokračování

[8] Stěžovatel především krajskému soudu vytýká, že v napadeném rozsudku nepřistupoval k odůvodnění každého z napadených rozhodnutí jako k celku, ale pouze z nich bez dalšího vyňal jednu z jejich částí týkající se účelu použití minerálního oleje Rust Cleaner, KN 2710 1991. Učinil tak bez propojení souboru důkazů, které stěžovatel v napadených rozhodnutích podrobně rozebral a jimiž odůvodnil, proč shledal žalobkyni plátkyní spotřební daně z minerálních olejů. Tím krajský soud zatížil napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Stěžovatel shledává nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku rovněž v tom, že v něm krajský soud stěžovatele pro účely dalšího řízení ve vztahu k prokázání použití minerálních olejů odkázal na soubor nepřímých důkazů. Ty však již v odůvodnění napadených rozhodnutí stěžovatel vyjmenoval, užil a prokázal jimi, že žalobkyně je ohledně předmětného minerálního oleje plátkyní spotřební daně z minerálních olejů s povinností daň přiznat a zaplatit. Obsahem napadených rozhodnutí tudíž už je podrobné zdůvodnění tohoto závěru spolu se souborem důkazů, které tvoří jednolitý celek.

[9] Stěžovatel nesouhlasí ani s důvody, pro které krajský soud zrušil napadená rozhodnutí. Především, že podle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně sice prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů a listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, je však také podle § 92 odst. 3 daňového řádu povinností daňového subjektu prokázat svá tvrzení. Stěžovatel spolu se správním orgánem prvního stupně své povinnosti dostáli, neboť z provedeného dokazování shledali, že žalobkyně minerální oleje mimo území České republiky nedodala (pro jí deklarovaný účel použití), a tedy že minerální oleje nebyly dodány označeným příjemcům. Nemohl být tudíž prokázán ani účel jejich užití. Podle stěžovatele tak bylo povinností žalobkyně prokázat tvrzený účel použití minerálních olejů dalšími důkazy a tím unést důkazní břemeno (samotné tvrzení, že účelem použití minerálního oleje je jeho další prodej přitom nepostačuje). Povinností žalobkyně bylo tvrdit, jaký účel použití minerálního oleje mají, a nikoliv jaký nemají (viz žalobkyní na dokladech uváděná charakteristika minerálních olejů, že tyto neslouží pro pohon motorů a výrobu tepla). K uvedenému stěžovatel poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2016, č. j. 10 Afs 170/2016 - 47, ze dne 18. 2. 2016, č. j. 7 Afs 274/2015 - 80, ze dne 24. 2. 2016, č. j. 6 Afs 243/2015 - 52, ze dne 19. 8. 2016, č. j. 6 Afs 145/2016 - 43, a rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 3. 2016, č. j. 31 Af 1/2015 - 59.

[10] Stěžovatel dále připomíná, že žalobkyně odůvodnila své tvrzení, že jí za období leden až červen 2011 nevznikla povinnost přiznat a zaplatit daň z minerálních olejů tím, že minerální olej Rust Cleaner, KN 27101991, který nabyla od společnosti BIOGENIS Sp. z o. o. SPÓLKA KOMANDYTOWA, a který skladovala v místě skladování na adrese Dětrichov nad Bystřicí 199, dodala jí označeným zahraničním odběratelům k účelům, s nimiž není spojen vznik povinnosti tuto daň přiznat a zaplatit („*neslouží pro pohon motorů a výrobu tepla*“). Správnímu orgánu prvního stupně však žalobkyně tuto skutečnost oznámila teprve dodatečně (nikoliv před jednotlivými údajně uskutečněnými dopravami v souladu s § 31 zákona o spotřebních daních). Stěžovatel má tudíž za to, že žalobkyně byla povinna své tvrzení o účelu použití minerálních olejů správnímu orgánu prvního stupně doložit příslušnými doklady. To však (ani na výzvu správního orgánu) neučinila a rovněž z důkazních prostředků opatřených správním orgánem prvního stupně v rámci daňové

kontroly nevyplynulo nic, co by uvedené tvrzení žalobkyně podpořilo. Stěžovatel s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2009, č. j. 1 Afs 81/2009 - 68, zdůraznil, že obchodovala-li žalobkyně s minerálními oleji, u nichž je povinnost daň přiznat a zaplatit podmíněná, a tvrdila-li, že jí tato povinnost nevznikla, neboť minerální oleje dodala mimo daňové území České republiky, byla povinna tuto skutečnost doložit přesnou a bezvadnou dokumentací. V průběhu správního řízení však nedoložila ničeho, co by dokládalo, že minerální oleje skutečně dodala mimo území České republiky konkrétním tvrzením odběratelům.

[11] Podle stěžovatele bylo ve správním řízení zjištěno, že tvrzení žalobkyně o tom, že dodala minerální oleje na místo určení, není pravdivé, resp. doklady jí předložené nelze shledat věrohodnými. V daném případě tedy stav dokladový není v souladu se stavem faktickým a žalobkyně neunesla důkazní břemeno, které jí stíhalo. Na podporu této argumentace citoval stěžovatel rozsudky krajského soudu ze dne 21. 3. 2018 ve věcech sp. zn. 22 Af 71/2015 a 22 Af 59/2015, rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 As 14/2010 - 195, a ze dne 4. 4. 2013, č. j. 1 Afs 104/2012 - 45, a poukázal rovněž na ustálenou judikaturu Ústavního soudu. Jelikož bylo v průběhu správního řízení dostatečně prokázáno, že minerální oleje nebyly dodány do místa určení, bylo tak podle stěžovatele vyvráceno tvrzení žalobkyně, že nebyla povinna daň z minerálních olejů přiznat a zaplatit. Povinnost daň přiznat a zaplatit vznikla žalobkyni podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních ve spojení s § 45 odst. 4 téhož zákona, neboť žalobkyně (ani na výzvu správního orgánu prvního stupně) neprokázala dodání minerálních olejů do jiné členské země Evropské unie konkrétním odběratelům a rovněž nepředložila důkazy o tom, že by minerální oleje byly použity na daňovém území České republiky k osvobozeným účelům.

[12] Jelikož žalobkyně neunesla břemeno důkazní k prokázání pravdivosti vlastního tvrzení o dodání minerálních olejů na uváděná místa určení, které ji v daňovém řízení stíhalo, správní orgán prvního stupně již fakticky dopodrobna nezkoumal, zda tyto minerální oleje měly skutečně sloužit k účelům deklarovaným na dokladech (tedy že nesloužily pro pohon motorů, výrobu tepla), se kterými zákon o spotřebních daních nespojuje vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit. Pokud žalobkyně nakládala s minerálními oleji uvedenými v § 45 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních, které nabyta bez daně, bylo její povinností doložit, jak s nimi dále naložila. Tím, že žalobkyně neprokázala samotné dodání minerálních olejů, o nichž deklarovala, že nemají sloužit účelům, s nimiž je spojen vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit, konkrétním odběratelům mimo území České republiky, neprokázala ani účel použití těchto minerálních olejů, a tudíž jí vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. V této souvislosti stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 10. 2017, č. j. 7 Afs 239/2017 - 36.

IV.

[13] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

V.

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

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud se předně zabýval námitkou uplatněnou s poukazem na § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Bylo by totiž předčasné zabývat se posouzením věci samé, pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný. Nepřezkoumatelnost je natolik závažnou vadou rozhodnutí soudu, že se jí Nejvyšší správní soud zabývá i tehdy, pokud ji stěžovatel nenamítá, tedy z úřední povinnosti (srov. § 109 odst. 4 s. ř. s.).

[17] Z kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatel namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů. Této problematice se již Nejvyšší správní soudu ve své judikatuře mnohokrát věnoval (srov. např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 - 64). Rozhodnutí soudu je třeba považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, pokud není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů nebo při utváření právního závěru, z jakého důvodu soud považoval žalobní námitky za liché či mylné, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě, proč podřadil daný skutkový stav pod určitou právní normu. O nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů se jedná rovněž i v případě, kdy soud opomněl vypořádat některou z uplatněných námitek, nebo pokud odůvodnění napadeného rozhodnutí obsahuje pasáže citované z jiného rozhodnutí, které se však týkalo skutkově i právně odlišné věci, aniž by soud rozvedl způsob aplikace závěrů vyslovených v takovém rozhodnutí na posuzovaný případ.

[18] Nejvyšší správní soud dospěl v nynější věci k závěru, že napadený rozsudek vadu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů nevykazuje. Krajský soud v něm dostatečně objasnil, z jakého skutkového stavu vyšel a jak jej následně právně hodnotil, zcela srozumitelně přitom vysvětlil, proč shledal nesprávnými závěry stěžovatele uvedené v napadených rozhodnutích, a tudíž proč tato rozhodnutí zrušil a věci vrátil stěžovateli k dalšímu řízení. Sam stěžovatel ostatně se závěry krajského soudu v kasační stížnosti podrobně polemizuje, což by u nepřezkoumatelného rozsudku nebylo možné. Nesouhlas stěžovatele s těmito závěry přitom nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů nezpůsobuje (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013 - 30, nebo ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010 - 163).

[19] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, ale ani pro nesrozumitelnost a neshledal ani jinou vadu řízení před krajským soudem, která by mohla mít vliv na zákonnost jím vydaného rozsudku, dospěl k závěru, že kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nebyl naplněn. Zabýval se proto zbylou kasační argumentací spadající pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s, v níž stěžovatel namítá, že napadený rozsudek trpí vadou nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Tu však důvodnou shledal.

[20] Stěžovatel má v kasační stížnosti za to, žalobkyně ve správních řízeních (žalobou bylo napadeno 6 rozhodnutí stěžovatele týkajících se vyměření spotřební daně

z minerálních olejů za zdaňovací období leden až červen 2011) neunesla důkazní břemeno ohledně tvrzení, že jí v obdobích leden až červen 2011 nevznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň z dovezených minerálních olejů, jelikož tyto minerální oleje dále prodávala k tzv. nedaňovým účelům (tedy ne pro pohon motorů a výrobu tepla). Správní orgán prvního stupně totiž v průběhu správních řízení prokázal, že minerální oleje nebyly dodány na žalobkyní uváděná místa určení v jiných státech Evropské unie pro žalobkyní tvrzený nedaňový účel použití, čímž zpochybnil věrohodnost, průkaznost a správnost listin předložených žalobkyní k prokázání jejích tvrzení. Žalobkyně přitom ani přes výzvu stěžovatele tyto pochybnosti následně nevyvrátila. Stěžovatel proto uzavřel, že žalobkyni povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň ohledně předmětných minerálních olejů vznikla.

[21] Krajský soud naopak v napadeném rozsudku vyslovil, že pokud žalobkyně tvrdila a formálními doklady prokazovala, že posuzované dodávky minerálního oleje byly určeny k použití, s nímž zákon o spotřebních daních nespojuje vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit, nebyly po ní správní orgány v průběhu správních řízení oprávněny požadovat, aby prokázala, že minerální oleje nebyly určeny pro tzv. daňový účel. Zákon o spotřebních daních totiž nestanovuje presumpci užití minerálních olejů k neosvobozeným účelům. Bylo-li užití minerálních olejů sporné, bylo třeba ho prokázat, přičemž znalost užití minerálních olejů k neosvobozeným účelům je podle krajského soudu skutečností nutnou k řádnému vyměření daně. Důkazní břemeno ohledně užití posuzovaných minerálních olejů k daňovým účelům leželo podle krajského soudu na správních orgánech. Ty však této své povinnosti nedostály a naopak přenesly povinnost k doložení účelu použití předmětných minerálních olejů na žalobkyni.

[22] Spornou je tedy v nynějším řízení otázka, zda žalobkyní dovezené a skladované minerální oleje, jež dále měla prodávat třetím subjektům, podléhaly spotřební dani, a s tím související otázka, koho ve správním řízení tížilo důkazní břemeno ohledně účelu použití těchto minerálních olejů, zda správní orgán prvního stupně, nebo žalobkyni.

[23] Nejvyšší správní soud předesílá, že v souzené věci nebylo sporu o tom, že předmětem posouzení (účelu použití) byly minerální oleje Rust Cleaner, KN 2710 1991, jež nesloužily osobní spotřebě, a že správní orgán prvního stupně vyměřil žalobkyni spotřební daň za zdaňovací období leden až červen 2011 jako skladovateli ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních.

[24] Z ustanovení § 1 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních vyplývá, že tento zákon upravuje mimo jiné *podmínky zdaňování minerálních olejů, lihu, piva, vína a meziproductů a tabákových výrobků (dále jen „vybrané výrobky“) a surového tabáku spotřebními daněmi.*

[25] V souladu s § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je plátcem spotřební daně z minerálních olejů fyzická nebo právnická 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.* Povinnost daň přiznat a zaplatit této osobě vzniká podle 9 odst. 3 písm. e)

pokračování

téhož zákona 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, či že je drží, a to v závislosti na tom, který z uvedených dnů nastal dříve.

[26] Podle § 45 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních jsou předmětem této daně také minerální oleje uvedené pod kódem nomenklatury 2710 19 71 až 2710 19 99. Podle odst. 4 téhož ustanovení, *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.* Uvedením do volného daňového oběhu se podle § 3 písm. k) bod 4. zákona o spotřebních daních, *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.*

[27] Zákon o spotřebních daních v § 45 podrobně definuje skupiny výrobků, které se pro účely tohoto zákona považují za minerální oleje (resp. jejich směsi), které jsou předmětem spotřební daně. Ve většině případů toto ustanovení předpokládá, že minerální oleje jsou předmětem daně bez ohledu na účel jejich použití [viz § 45 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních]. Tak je tomu i u nyní posuzovaných minerálních olejů zařazených pod KN 2710 19 91. Ustanovení § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních však u minerálních olejů, které jsou (tak jako v nyní posuzované věci) podle odst. 3 téhož ustanovení předmětem daně, omezuje povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň při jejich uvedení do volného daňového oběhu pouze na minerální oleje, které jsou určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v odst. 2 daného ustanovení. Pouze ty minerální oleje uvedené v § 45 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních, které splňují i podmínku specifického užití k účelu uvedenému v § 45 odst. 4 téhož zákona, tedy podléhají spotřební dani.

[28] Na podkladě výše uvedeného lze ve vztahu k projednávané věci dospět k dílčímu závěru, že předmětné minerální oleje by bylo možné považovat za vybrané výrobky ve smyslu zákona o spotřebních daních podléhající spotřební dani toliko v případě, že by byly určeny k užití pro pohon motorů, výrobu tepla, či výrobu určených směsí. Jestliže by však minerální oleje byly určeny k jinému, než zákonem definovanému účelu (tzn. k jakémukoli jinému užití, než pro pohon motorů, výrobu tepla, či výrobu určených směsí), spotřební dani by nepodléhaly.

[29] V kontextu tohoto dílčího závěru lze uvést, že úvaha krajského soudu vyslovená v odstavci 13. napadeného rozsudku je v zásadě správná potud, že „*použití tohoto (minerálního) oleje je klíčové pro posouzení vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit (...).*“ Tento závěr však současně neodpovídá na související spornou otázku o rozložení důkazního břemene ohledně prokázání účelu použití minerálních olejů.

[30] Zbývá tedy zodpovědět otázku, koho (zda správní orgán prvního stupně či žalobkyni) tížilo ve správních řízeních důkazní břemeno ohledně prokázání účelu použití předmětných minerálních olejů, tedy skutečnosti, jež je významná (nikoliv však výlučně)

k učinění závěru o tom, zda minerální oleje v souzené věci podléhaly spotřební dani či nikoli.

[31] Krajský soud v napadeném rozsudku vyslovil, že pokud žalobkyně tvrdila a formálními doklady ve správních řízeních prokazovala, že předmětný minerální olej byl určen k použití, s nímž zákon nespojuje vznik povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit, nebylo možné po ní požadovat, aby prokazovala, že minerální olej pro tzv. daňový účel určen nebyl. Bylo tak na správních orgánech, aby ve správních řízeních prokázaly, že předmětný minerální olej byl určen k daňovým účelům. Právě uvedenému závěru krajského soudu však Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit.

[32] Nejvyšší správní soud se konkrétně problematikou důkazního břemene ohledně prokázání účelu užití minerálních olejů ve smyslu § 45 odst. 3 a 4 zákona o spotřebních daních v případě jejich tvrzeného užití k nedaňovým účelům daňovým subjektem při řešení otázky (ne)zařazení minerálních olejů mezi výrobky podléhající spotřební dani zabýval již v rozsudku ze dne 20. 7. 2020, č. j. 3 Afs 7/2018 - 40. V něm 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.“* Ačkoliv se v právě citovaném rozsudku kasační soud zabýval minerálními oleji jiného kódu nomenklatury [podle § 45 odst. 3 písm. k) zákona o spotřebních daních], které nebyly předmětem daně z minerálních olejů bez ohledu na účel použití a byly kontrolovány v průběhu dopravy od odesílatele k daňovému subjektu, a následně zajištěny, klíčová otázka týkající se důkazního břemene k prokázání účelu použití minerálních olejů byla shodná. Tudíž citované závěry třetího senátu jsou použitelné i nyní.

[33] Žalobkyně v souzené věci správnímu orgánu prvního stupně oznamovala (vždy na začátku každého z posuzovaných období přípisem, k němuž doložila seznam nákupů a prodejů minerálních olejů za daný měsíc, v němž jako účel použití minerálních olejů uváděla pouze „pro další prodej“), že jí ohledně dovezených minerálních olejů v obdobích leden až červen 2011 nevznikla daňová povinnost podle zákona o spotřebních daních. Byla tudíž také 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, což je patrné nejen ze samotného znění tohoto zákona, ale dovedl to již i kasační soud ve výše citovaném rozsudku č. j. 3 Afs 7/2018 - 40.

pokračování

[34] 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*“ a „*olej nesmí být využit k pohonu motorů a k výrobě tepla*“ a v oznámeních – záznamních povinnostech za měsíce leden až červen 2011 pak žalobkyně jako účel použití označila „*pro další prodej*“. 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.

[35] Krajský soud přesto v napadeném rozsudku nesprávně dovodil, že žalobkyně ve správních řízeních tvrdila a formálními doklady prokazovala, že předmětné minerální oleje byly určeny k použití, které tyto výrobky vyjímá z povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit, a bylo tak na správních orgánech, aby prokázaly, že předmětné minerální oleje byly určeny k použití, u něž zákon o spotřebních daních stanoví povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň.

[36] Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že stěžovatel se otázce rozložení důkazního břemene v napadených rozhodnutích podrobně věnoval a zcela v souladu s tím, jak je pojato v § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a jak jej také pojímá ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu, otázku prokázání vlastních tvrzení (zejména prokázání dodání zboží mimo území České republiky a v souvislosti s tím i účel použití výrobků) posoudil. Neopomněl také připojit úvahu, že neprokázala-li žalobkyně dodání minerálních olejů konkrétním dodavatelům do jiného členského státu, z povahy věci nemohla prokázat ani účel použití těchto výrobků. Krajskému soudu tudíž nelze přisvědčit ani v tom, že se stěžovatel otázkou určení použití předmětného minerálního oleje vůbec nezabýval a napadená rozhodnutí jsou proto též nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů.

[37] Kasační soud uzavírá, že krajský soud z důvodu chybného závěru o rozložení důkazního břemene zatížil napadený rozsudek vadou nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. byl tedy naplněn.

VI.

[38] Kasační stížnost je z důvodů shora vyložených důvodná. Nejvyšší správní soud proto zrušil napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), tedy že ve správních řízeních tížilo břemeno důkazní ohledně prokázání užití předmětných minerálních olejů k nedaňovým účelům žalobkyni. Krajský soud tedy v dalším řízení věc z tohoto pohledu nově posoudí a

vypořádá všechny uplatněné žalobní námitky. Krajský soud v novém rozhodnutí taktéž označí napadená rozhodnutí správným datem jejich vydání.

[39] V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne současně též o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 20. listopadu 2020

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu