



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **M. S.**, zast. Mgr. Martinem Vondroušem, advokátem, se sídlem 8. března 21/13, Liberec V, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 5. 2014, č. j. 8304-2/2014-900000-304.8, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 18. 9. 2015, č. j. 59 Af 39/2014 – 167,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 18. 9. 2015, č. j. 59 Af 39/2014 – 167, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

**I.1. předmět kasačního řízení**

1. Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě žalobce (dále též „stěžovatel“) napadá shora označený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 18. 9. 2015, č. j. 59 Af 39/2014 – 167, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 5. 2014, č. j. 8304-2/2014-900000-304.8. Tímto rozhodnutím Generální ředitelství cel zamítlo odvolání a potvrdilo platební výměr Celního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „celní úřad“ nebo „správce daně“) ze dne 19. 11. 2013, č. j. 56738/2013-560000-31, jímž byla vyměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období červen 2011 ve výši 225 789 Kč.

**I.2. průběh předchozího daňového řízení**

2. Podkladem platebního výměru vydaného Celním úřadem pro Liberecký kraj bylo zejména zjištění Celního úřadu v České Lípě z kontroly skladování minerálních olejů konané dne

16. 6. 2011 v areálu bývalé čerpací stanice v Novinách pod Ralskem (pozn. NSS: v některých dokumentech je též objekt označován jako zásobní nádrže ve Stráži pod Ralskem), že v jedné ze dvou nádrží o objemu 30 000 litrů se nachází větší množství minerálního oleje neznámého složení. Laboratorními zkouškami Celně technické laboratoře bylo potvrzeno, že odebraný vzorek obsahuje nízkosírný těžký olej zařazený do KN 2710 19 99, který je předmětem spotřební daně podle § 45 odst. 3 písm. d) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Přecherpaním bylo zjištěno celkové množství 20 623 litrů při teplotě 15°C.

3. Platební výměr dále vycházel ze zjištění, že v době kontroly měl nádrž pronajatou od jejího vlastníka J. T. žalobce, což bylo doloženo nájemní smlouvou ze dne 27. 10. 2009 a výpovědí nájemní smlouvy ze dne 16. 6. 2011 (ke dni 31. 5. 2011), při sjednané tříměsíční výpovědní lhůtě. Existenci pronájmu měl celní úřad za potvrzenou svědkyněmi A. V. (účetní žalobce) a J. H. (asistentka žalobce). Ta dále uvedla, že od 1. 10. 2010 měla nádrže pronajaty společnost CITRA s. r. o.; o této společnosti však bylo zjištěno, že se na označené adrese nenachází, uvedené kontakty neexistují a jednatel František Studýnka je neznámého pobytu. Ohledně tohoto jednatele správce daně dále zjistil, že v posledních pěti letech figuroval jako společník v dalších 13 nekontaktních společnostech. Určení minerálních olejů pro pohon motorů celní úřad dovodil z výpovědí dalších svědků, podle nichž byla nádrž využívána jako rezervní při zásobování žalobcových čerpacích stanic.

4. Tyto skutečnosti vzal za prokázané i žalovaný v odvolacím rozhodnutí, v němž po doplnění dokazování dospěl ke stejným závěrům. Oproti celnímu úřadu, který vycházel z výpovědí J. T., A. V., J. H., B. J. a R. O., opatřil žalovaný ještě výpovědi svědků A. Z. a Z. M. Poté vyhodnotil provedené důkazy nejen ve vztahu k postavení stěžovatele jako plátce daně, ale i ve vztahu k užití minerálního oleje, z něhož dovodil nezbytnost jeho podrobení spotřební dani.

### I.3. rozhodnutí krajského soudu

5. Krajský soud v napadeném rozsudku vzal rovněž za prokázané, že majitelem a skladovatelem minerálního oleje byl žalobce, což opíral o nájemní smlouvu uzavřenou mezi majitelem nádrže a žalobcem. Nájemní smlouvu uzavřenou mezi žalobcem a společností CITRA s. r. o. pak vyhodnotil jako účelovou. K žalobní námitce neprokázání účelu užití minerálního oleje poukázal na důkazní břemeno daňového subjektu, při jehož nevyužití celní úřad správně vycházel ze zjištění o obvyklém využívání nádrže a nakládání s jejím obsahem. Provedené dokazování označil za dostatečné, přičemž zmínil, že na průkaznost v daňovém řízení nelze klást takové požadavky, jako jsou obvyklé v trestním řízení.

## II. Kasační stížnost žalobce

6. Stěžovatel proti tomuto rozsudku namítá, že se opírá o ve správním řízení neprokázané skutečnosti. Uvádí, že k výzvě celního úřadu nepodal daňové příznání, neboť si nebyl vědom důvodu, proč by tak měl učinit. Následně vydaný platební výměr ani rozhodnutí žalovaného nestojí na důkazech prokazujících jeho daňovou povinnost. Kasační námitky vymezuje odkazem na svou předchozí stížnost, jejíž obsah opakuje následovně:

### 7. a) neunesení důkazního břemene

Stěžovatel je názoru, že tvrzení o existenci daňové povinnosti včetně tvrzení o specifickém nakládání s minerálními oleji musí být správcem daně prokázáno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) a d) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Naopak je vyloučen požadavek správce daně, aby odlišné užití prokazoval daňový subjekt,

pokračování

který tvrdí, že daňovou povinnost nemá. K tomu poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 80/2008 - 85, podle něhož daňový subjekt nese důkazní břemeno ke skutečnostem, jež sám tvrdí, a nelze jej od něj vyžadovat ve vztahu k „negativní skutečnosti“. Podobně rozhodl i Krajský soud v Ústí nad Labem v rozsudku č. j. 15 Ca 182/2006 - 56, tak, že rozdělení důkazního břemene podle § 31 odst. 8 písm. c) a odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, je namístě pouze tam, kde se prověřují skutečnosti daňové povinnosti podléhající. Jestliže ovšem subjekt daňovou povinnost popírá, je důkazní břemeno na správci daně.

8. Žalovaný, který doplňoval řízení, provedl vyhodnocení doplněných důkazů velmi nepřesvědčivě a tendenčně ve vztahu k verzi, již upřednostňoval. Závěr o neexistenci nájemního vztahu se společností CITRA s. r. o. není dostatečně podložen. Nestací k tomu zjištění nekontaktnosti jednatele, a už vůbec je nepřijatelné cokoliv dovozovat z jeho vyššího věku. Nevyužívání nádrže ve Stráži pod Ralskem stěžovatelem bylo podloženo výpovědí paní H. Správce daně také nerefletoval skutečnost, že stěžovatel univerzální technický olej pouze dopravoval, a vazba na jím provozovanou čerpací stanici rovněž neobstojí, neboť ji provozoval pouze jeden měsíc v roce 2009; opak je dovozován z neurčitých tvrzení svědků včetně rozpačitého poukazování na existenci společnosti acpetrol s. r. o. Pokud jde výpovědi svědků, poukazuje stěžovatel na skutečnost, že z nich není jasné, o jakém období hovoří a jak spolu souvisí skutečnosti týkající se roku 2010 se skutečnostmi zjištěnými v roce 2011. Konkrétně pan O. byl stěžovatelovým zaměstnancem jen do května 2011, pan J. jeho zaměstnancem nebyl, a pokud pan M. tvrdí, že jím byl do května 2011, stěžovatel míní, že jím nebyl nikdy. Pan Z. dokonce doložil, že stěžovatelovým zaměstnancem nebyl. Podobně tomu bylo i u paní H., která přešla ke společnosti International Trading Services Limited v lednu 2011. Navíc žádný z těchto svědků neuvedl nic konkrétního ani průkazného k užití minerálních olejů. Žalovaný tak nepředložil žádný přímý důkaz ani o vědomosti žalobce o skladování předmětného oleje v zásobníku ani o použití pro pohon motorů.

#### 9. **b) pochybení krajského soudu při posouzení právní otázky**

Krajský soud právní otázku posoudil v rozporu s podmínkami § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Nelze označit za vlastníka či držitele někoho, kdo k tomu neměl a neprojevil vůli. Zejména pak nelze podrobit daňové povinnosti minerální olej bez důkazu o jeho určeném užití. Nelze ani souhlasit s jeho závěrem, že nepřímé důkazy tvoří ucelenou soustavu na sebe navzájem navazující. Akceptoval-li krajský soud takový postup správce daně, akceptoval uplatňování svévole státní mocí. K tomu poukazuje na čl. 11 odst. 5 Listiny a § 1 odst. 2 daňového řádu. Navrhuje zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

### III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

10. Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své odvolací rozhodnutí a na své vyjádření k žalobě, neboť argumenty stěžovatele jsou shodné s jeho odvoláním i se žalobou. Pokud jde o určení účelu použití minerálních olejů, vycházel žalovaný ze skutečnosti, že stěžovatel nevedl skladovou evidenci a v řízení nebyl nijak součinný. Prokázání jiného užití minerálních olejů (obdobných parametrů jako nafta) nespojeného s daňovou povinností stěžovatel ani netvrdil, natož aby to prokázal. Pokud jde o míru průkaznosti důkazů, poukázal na odst. 35 rozsudku krajského soudu a tam uvedenou citaci komentářových názorů. Stěžovatel poukazuje na základní zásady daňového řízení, aniž bere v úvahu zásahu součinnosti, k níž je povinen on sám. Stěžovatel nepodal na výzvu daňové příznání, odmítl k věci vypovídat a neprokázal zdanění skladovaných minerálních olejů. Žalovaný proto vycházel z důkazů, které sám opatřil, tedy ze svědeckých výpovědí a ze znaleckého posudku. Z těchto důvodů

považuje dokazování za dostatečné a posouzení právní otázky soudem za správné. Navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

#### **IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem**

##### **IV.1. podmínky a rozsah přezkumu**

11. Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem; kasační stížnost je tedy přípustná.

12. Důvodnost kasační stížnosti pak Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 zákona č. 150/2002 sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

13. Stěžovatel své kasační námitky nepodřadil zákonným důvodům, z jejich obsahu je však zřejmé, že namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a nedostatek skutkových zjištění ve správním řízení, tedy, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech, a že pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl soud napadené správní rozhodnutí zrušit ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

##### **IV.2. posouzení důvodnosti kasačních námitek**

14. Předmětem daňového řízení bylo posouzení oprávněnosti vyměření spotřební daně z minerálního oleje nalezeného v červnu roku 2011 v jedné z nádrží nacházející se na konkrétně určeném místě v Novinách pod Ralskem.

15. Stěžovatel činí sporným, že je tím, na koho se vztahuje daňová povinnost, a to ze dvou důvodů. Jednak popírá jakýkoliv vztah k předmětnému minerálnímu oleji (tvrdí tak, že není plátcem) a současně, že nebylo prokázáno jeho určení, nezbytné pro podrobení dani.

##### **IV.2.a. postavení plátce daně**

16. Podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je plátcem daně 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. Další vymezení plátců daně z minerálních olejů obsahuje § 44 téhož zákona.

17. Stěžovatel v první řadě postavení plátce daně vylučuje proto, že nádrž, v níž byl minerální olej nalezen, měla v rozhodné době v podnájmu společnost CITRA s. r. o.

18. Ze správního spisu k tomu vyplývá, že majitelem areálu bývalé čerpací stanice v Novinách pod Ralskem byl J. T. Ten uzavřel dne 27. 10. 2009 nájemní smlouvu s M. S., jejímž předmětem byly podzemní nádrže v tomto objektu a účelem skladování kapalných produktů. Nájemní smlouva byla uzavřena na dobu neurčitou s tříměsíční výpovědní lhůtou. Na existenci této smlouvy také majitel areálu poukázal při kontrole a ve své svědecké výpovědi ze dne 3. 10. 2011,

pokračování

kde dále uvedl, že mu pan S. dne 16. 6. 2011 zaslal e-mail obsahující výpověď nájmu zpětně k datu k 31. 5. 2011; na tuto výpověď nepřistoupil, neboť je v rozporu s uzavřenou smlouvou. Dále doložil doklady o placení nájemného, které ovšem bylo poukazováno různými firmami pana S.

19. Tím je dostatečně prokázána existence nájemního vztahu stěžovatele v době zjištění minerálního oleje v nádrži. Stěžovatel ovšem tvrdí, že v rozhodné době měla nádrže v podnájmu společnost CITRA s. r. o. K tomu je ve spise doložena nájemní smlouva, kterou s touto společností stěžovatel uzavřel dne 1. 9. 2010; je uzavřena na dobu neurčitou a týká se dvou nádrží a za nájemce byla podepsána Františkem Studýnkou. Celní úřad k jeho osobě zjistil, že je nekontaktní a figuruje ve funkcích v několika společnostech, které se rovněž ukázaly nekontaktními.

20. Stěžovateli lze přisvědčit v názoru, že dovození postavení Františka Studýnky (jeho společnosti) jako tzv. *bílého koně* z jeho vysokého věku blízkého důchodovému věku je krajně nekorektní. K akceptaci takového názoru by bylo možno přistoupit jen za situace prokázání či všeobecné známosti skutečnosti, že muži ve věku přesahujícím 52 let (věk F. Studýnky v době uzavření smlouvy) jsou jednateli naprosté většiny společností vystupujících ve fingovaných daňově relevantních vztazích. Jsou tu ovšem další silné indicie, že se o takovou osobu či společnost jedná: žádný z kontaktů v době šetření celního úřadu nebyl funkční, František Studýnka se v místě bydliště dlouhodobě nezdržoval, jeho telefonické spojení nefungovalo a v účetnictví stěžovatele nefigurovaly platby sjednaného nájmu.

21. Přesto Nejvyšší správní soud nepovažuje toto zjištění za úplné. Žalovaný na s. 10 odvolacího rozhodnutí zopakoval zjištění celního úřadu ohledně jednatele Františka Studýnky a vycházel z něho při hodnocení důkazů. Ovšem již v době, kdy celní úřad vydával platební výměr (19. 11. 2013), i v průběhu odvolacího řízení společnost CITRA s. r. o. měla jiného jednatele, a to Jaromíra Červenku (od 5. 8. 2013 do 12. 4. 2015), což je zřejmé z výpisu z obchodního rejstříku. Předmětem dokazování bylo, zda společnost CITRA s. r. o. na základě nájemní smlouvy skutečně užívala předmětné skladovací nádrže a zda je možné, že zjištěný minerální olej tam skladovala ona, či zda je to vyvráceno. Celní úřad tedy v době svého rozhodnutí nevycházel z aktuálních informací o společnosti CITRA s. r. o. a nepokusil se kontaktovat jejího nového jednatele za účelem zjištění, zda on či společnost disponují doklady či jinými informacemi k využívání pronajatých nádrží či k placení nájemného. Odvolací orgán toto neúplné zjištění akceptoval, aniž tuto vadu odstranil doplněním důkazů ve smyslu § 115 daňového řádu.

22. Stejně tak krajský soud vzal toto neúplné dokazování za dostatečné, aniž si jeho úplnost ověřil, a vycházel z něho při hodnocení důkazů ve vztahu k užívání nádrže v době zjištění uskladnění minerálního oleje (odst. 32 rozsudku krajského soudu). Krajský soud užívání nádrže stěžovatelem stavěl v první řadě na prokázání účelovosti nájemní smlouvy uzavřené se společností CITRA s. r. o, což odvozoval zejména ze skutečností vztahujících se k jednatelem Františku Studýnkovi. Ani krajský soud se nezabýval skutečností, zda společnost CITRA s. r. o. byla spojena pouze s touto osobou a zda nebylo možné provést jiný důkaz. Toto zjištění přitom krajský soud mohl postupem podle § 77 odst. 2 s. ř. s. provést sám.

23. Nejvyšší správní soud vážil míru významu tohoto pochybení žalovaného i krajského soudu. Pro postavení stěžovatele jako plátce daně je rozhodné prokázání, že nádrže byly jím užívány, neboť není možno doložit doklady ani svědecky, kdy a kdo minerální olej do nádrže umístil. Stěžovatel v daňovém řízení odmítl vypovídat a písemné doklady neexistují. Svědecké výpovědi nasvědčují tomu, že v r. 2010 byly nádrže občas užívány stěžovatelem jako rezervní, případně že tomu tak bylo v několika blíže nespecifikovaných případech

v letech 2009, 2010 a 2011. Žádná ze svědeckých výpovědí neukotvuje postup přičitatelný stěžovateli v čase, vyjma případu zadržené cisterny obsahující část nákladu bez dokladů při dopravě v říjnu 2010. Za této situace je nezbytným předpokladem posouzení postavení stěžovatele jako plátce daně nepochybné prokázání účelovosti nájemní smlouvy se společností CITRA s. r. o. a prokázání vyloučení užívání nádrží touto společností. Tak tomu za stávající důkazní situace není.

## V. Závěr a náklady řízení

24. Námitka stěžovatele poukazující na nesprávné zjištění skutečného stavu věci (byť nebyla takto úzce konkretizována) je tedy důvodná, a je třeba uzavřít, že rozhodnutí žalovaného v otázce podstatné pro posouzení věci není dostatečně podloženo obsahem správního spisu. Důvodná je tak kasační námitka podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Krajský soud měl pro tuto vadu rozhodnutí žalovaného zrušit, případně ji mohl odstranit doplněním dokazování sám. Pokud ani jedno z toho neučinil, zatížil své rozhodnutí vadou, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.; k tomuto kasačnímu důvodu je Nejvyšší správní soud oprávněn přihlédnout nad rámec kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

25. Za dané situace, kdy existují pochybnosti o správnosti posouzení základní otázky rozhodné pro postavení stěžovatele jako plátce daně, není na místě posouzení dalších kasačních námitek vztahujících se ke způsobu vyhodnocení svědeckých výpovědí a k otázce předpokládaného užití skladovaného minerálního oleje.

26. Nejvyšší správní soud tak uzavřel, že nezbývá než kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu zrušit podle § 110 odst. 1 s. ř. s. a podle téhož ustanovení mu věc vrátí k dalšímu řízení, při němž je krajský soud vázán právním názorem v tomto rozsudku vysloveným (odst. 4 téhož ustanovení).

27. K nezbytnému doplnění dokazování Nejvyšší správní soud dále uvádí, že pro ně není překážkou, že společnost CITRA s. r. o. mezitím vstoupila do likvidace. Naopak lze předpokládat součinnost likvidátora při zjišťování, zda existují nějaké písemné doklady k činnosti této společnosti a zejména k užívání zásobních nádrží v Novinách pod Ralskem v rozhodné době, k placení nájemného, atd. Kontakt na likvidátora i ve správním a soudním řízení opomenutého jednatele je dostupný v údajích obchodního rejstříku.

28. Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 22. března 2016

JUDr. Miluše Došková  
předsedkyně senátu