ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce: **"ELEMENTS MARKETING GROUP" SPÓŁKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ,** se sídlem Kolista 25, Katowice, Polská republika, zastoupená JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 2, Ostrava proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, sídlem Budějovická 7, Praha 4, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 3. 2016 č. j. 14789/2016-900000-304.5, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2017, č. j. 22 Af 43/2016 - 64,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2017, č. j. 22 Af 43/2016 - 64, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Dne 14. 3. 2014 provedli pracovníci Celního úřadu pro Moravskolezský kraj (dále jen „správce daně“) místní šetření - kontrolu dopravního prostředku žalobce. Při ní bylo zjištěno, že žalobce v něm dopravoval od odesílatele SHF TRADE sp. z o.o. (dále jen „SHF“) methylester řepkového oleje pod kódem nomenklatury 38260010 (pro účely zákona o spotřebních daních kód 38249099) v množství 24 930 kg, jehož příjemcem měla být společnost VESARO s. r. o. (dále jen „VESARO“). K methylesteru řidič dopravního prostředku předložil mezinárodní nákladní list CMR z téhož dne, osvědčení o registraci, licenci a smlouvu týkající se přepravy označenou jako Umowa krotkoterminowa nr. 9070147. Přitom neuvedl, k jakému účelu jsou dopravované minerální oleje určeny. Správce daně pojal podezření, že methylester podléhá spotřební dani, odebral vzorky a minerální olej včetně dopravního prostředku zajistil. Z následné zkoušky vyplynulo, že vzorek je směsí monoalkylesteru mastných kyselin a vyhovuje normě ČSN EN 14214 pro vznětové motory. Správce daně proto vyslechl jednatele společnosti VESARO, který sdělil, že s methylestery mastných kyselin s účelem použití pro pohon motoru

neobchoduje. Účelem dodávky byl předpokládaný další prodej polským a německým firmám k technickému užití; žádné informace o dalších odběratelích však neměl. Dále byla vyslechnuta účetní společnosti VESARO, která uvedla, že nemůže sdělit konečný účel použití zajištěných výrobků, ani nezná odběratele, kterým měl být methylester (dále též „MEŘO“) následně dodán; kupní smlouvu mezi společnosti SHF a VESARO předložila až dne 9. 10. 2014, neboť ji údajně obdržela až v průběhu letních prázdnin. Správce daně dále zjistil, že polská celní správa provádí u dodavatele SHF kontrolu týkající se daně z energetických produktů pro důvodné podezření, že energetické a jiné produkty jsou v rozporu s deklarovaným účelem použity jako palivo.

[2] Na základě uvedených skutečností správce daně dospěl k závěru, že neexistuje pochybnost o tom, že žalobce dopravoval MEŘO určený pro použití pro pohon motoru, výrobu tepla nebo výrobu směsi pro pohon motoru. Přitom však žalobce neprokázal, že by se jednalo o vybrané výrobky zdaněné nebo nabyté oprávněně bez daně, či že by se jednalo o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, které nepodléhají spotřební dani. Žalobce byl proto vyzván k podání daňového tvrzení ke spotřební dani z minerálních olejů, a protože jej nepodal, vydal správce daně dne 16. 2. 2015 platební výměr, kterým mu spotřební daň vyměřil za užití pomůcek.

[3] Proti tomuto výměru žalobce podal odvolání, na jehož podkladě žalovaný napadený platební výměr změnil toliko částečně, přičemž samotnou odpovědnost žalobce za úhradu spotřební daně potvrdil. Konstatoval, že bylo na žalobci, aby prokázal účel použití minerálního oleje, se kterým zákon o spotřebních daních vznik daňové povinnosti nespojuje. Vzhledem k tomu, že žalobce v celém řízení jasně a prokazatelně nedoložil, za jakým konkrétním účelem měl být minerální olej objednán, respektive následně použit, a nereagoval na výzvu k podání daňového tvrzení, správce daně správně přistoupil k vyměření daně podle pomůcek.

[4] Rozhodnutí žalovaného o odvolání však bylo zrušeno napadeným rozsudkem Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), který dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného je nezákonné, neboť je vystaveno na nesprávném závěru o důkazní povinnosti žalobce. Podle krajského soudu sice MEŘO může být vybraným výrobkem podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, je-li určeno pro pohon motorů, či pro výrobu tepla nebo určených směsí, nicméně tvrdí-li žalobce, že dopravované zboží není vybraným výrobkem, jelikož nesplňuje podmínku určení pro daňové účely, nelze po něm požadovat, aby byl nucen tuto negativní skutečnost prokazovat. Je-li správce daně (či žalovaný) toho názoru, že žalobce dopravuje vybrané výrobky, a je proto plátcem spotřební daně, musí splnění zákonem stanovených podmínek pro zařazení dopravovaného zboží mezi vybrané výrobky (zařazení pod daný kód nomenklatury a zákonem stanovený způsob použití) prokázat on. Žalovaný (ani správce daně) však toto své tvrzení neprokázal, neboť závěr o tom, že dopravované zboží je vybraným výrobkem, postavil pouze na úvaze, že žalobce byl povinen jasně a prokazatelně doložit, za jakým konkrétním účelem byl minerální olej objednán, resp. následně použit. Takovou povinnost tvrzení ani důkazní však žalobci zákon o spotřebních daních neukládá. Žalovaný z § 45 odst. 3 písm. k) zákona o spotřebních daních totiž dle krajského soudu nesprávně dovodil, že každý minerální olej s kódem 3824 90 99 je předmětem daně, ledaže je určen pro tzv. nedaňový účel použití. Podle krajského soudu je však naopak výjimkou, je-li minerální olej daného kódu předmětem daně, což plyne z jazykového výkladu příslušeného ustanovení i z logického uspořádání úpravy předmětu daně, kdy předmětem daně jsou buď kódem nomenklatury určené minerální oleje bez dalších podmínek, anebo za splnění dalších podmínek, přičemž pozitivní naplnění těchto dalších podmínek musí prokázat ten, kdo se ho dovolává. Pouhá možnost takového užití přitom nepostačuje, když již z chemického složení tohoto oleje vyplývá, že vždy může sloužit k daňovým účelům, neboť je tzv. bionaftou. Není-li pak žalobce povinen tvrdit, pro jaký konkrétní - jiný než daňový - účel je minerální olej určen, nebyl správce daně ani oprávněn jej k takovému tvrzení vyzvat postupem podle § 92 odst. 4 daňového řádu.

[5] Za uvedené situace se pak krajský soud nezabýval dalšími námitkami - hodnocením provedených důkazů a rozsahu dokazování vzhledem k vyměření daně podle pomůcek. Dodal také, že „*předložil-li žalobce doklady vztahující se k posuzovanému obchodnímu případu, a to kupní smlouvou mezi odesílatelem (prodávajícím) a příjemcem (kupujícím), a k jemu předcházejícímu obchodnímu vztahu, a nebyla-li tato kupní smlouva zpochybněna co do pravosti či obsahové správnosti, lze si vskutku jen obtížně představit jiný důkaz k účelu použití dopravovaných výrobků než účel uvedený v kupní smlouvě.*“ Podle krajského soudu také na posuzovanou věc v této fázi nedopadá žalobcem akcentovaný § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních, neboť ten upravuje otázku, kdy povinnost daň přiznat a zaplatit vznikne, nikoliv, zda předmětný minerální olej je či není předmětem spotřební daně. Krajský soud také neshledal důvod pro postup zrušení rozhodnutí správního orgánu I. stupně podle § 78 odst. 3 s. ř. s.; „*o návrhu nerozhodl, neboť domáhat se zrušení rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které předcházelo napadenému rozhodnutí, není procesním právem žalobce*“.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření k ní

[6] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v ní navrhl napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[7] Konkrétně namítal, že napadený rozsudek je nesrozumitelný, neboť postrádá jasný závazný právní názor ohledně dalšího postupu daňového orgánu. Krajský soud se na jednu stranu zabýval tím, za jakých podmínek je MEŘO předmětem daně s tím, že dle jeho názoru daňové orgány neprokázaly, že bylo určeno k daňovým účelům, avšak na druhou stranu jako závazný právní názor přijal tvrzení o nesprávném závěru o důkazní povinnosti žalobce. Rozpornost odůvodnění napadeného rozsudku dokládají i části odůvodnění rozsudků krajského soudu sp. zn. 22Af 73/2016 a sp. zn. 22 Af 47/2016, které na kasační stížností napadený rozsudek odkazují, a je v nich uvedeno, že krajský soud v rozsudku č. j. 22 Af 43/2016 – 64 „*dovodil, že nebylo prokázáno, že dopravovaný výrobek je předmětem spotřební daně*“. To však v kasační stížností napadeném rozsudku, který byl vydán jako první v řadě, explicitně vysloveno není. Pokud pak krajský soud skutečně shledal, že celní orgány zdanily minerální olej, který není předmětem daně, zůstává podle stěžovatele nezodpovězena taktéž otázka, proč nebylo zrušeno i prvoinstanční rozhodnutí správce daně. Strohé odůvodnění, že pro tento postup krajský soud neshledal důvod, neboť domáhat se zrušení rozhodnutí správce daně není procesním právem žalobce, spíše potvrzuje jistou nejednoznačnost nahlížení soudu na celou kauzu.

[8] Stěžovatel také nesouhlasil s konstatováním krajského soudu, že svůj závěr postavil pouze na úvaze o nesplnění důkazní povinnosti žalobce. Soud podle něj vyňal z napadeného rozhodnutí pouze dílčí sentence, které neutvářejí ucelený právní názor stěžovatele a jeví se jako zavádějící. K tomu stěžovatel zdůraznil, že jediný doklad předložený žalobcem v průběhu kontroly, který pojednával o předmětu dopravy, byl nákladní list CMR, a ani ten nebyl kompletní (absentovalo pořadové evidenční číslo dopravy a nebyla předložena jeho zelená část, kterou musí mít dopravce vždy v dispozici). Žalobce tedy nedostál svým povinnostem ani z hlediska mezinárodní dopravy. V průběhu prvoinstančního řízení bylo taktéž provedeno místní šetření a ústní jednání s odběratelem, ten však nedisponoval žádnými doklady prokazujícími, že MEŘO bylo skutečně určeno pro jiný, než zákonem předvídaný účel použití. Nedisponoval pak ani listinou dokládající objednávku od společnosti SHF, kdy samotná kupní smlouva (datovaná ke dni 3. 3. 2014) byla dodána až v průběhu léta roku 2014. Bylo také zjištěno, že u dodavatele SHF polská celní správa na požadavek policie provádí kontrolu týkající se spotřební daně z energetických produktů (pro podezření, že energetické a jiné výrobky jsou používány v rozporu

s účelem použití - jako palivo). V rámci řetězení dalších důkazů tedy toto zjištění vzbudilo pochybnost o „čistotě“ obchodování společnosti SHF s MEŘO, především spolu s absencí jakýchkoli podložených tvrzení a řádného vedení listin. Bylo také zjištěno, že žalobci byla vyměřena za zdaňovací období listopad 2013 spotřební daň z minerálních olejů, kdy byl celním úřadem shledán plátcem daně, neboť místo deklarovaného minerálního oleje EKOCET 25 žalobce dopravoval jiný minerální olej - tzv. arktickou naftu.

[9] Všechna zjištění získaná v průběhu vyhledávací části řízení podle stěžovatele zůstala v rovině obecných tvrzení žalobce, přestože bylo žalobcem, resp. odběratelem tvrzeno, že objednávka proběhla na základě konkrétního požadavku zahraničního subjektu (Německo). Kupní smlouva pak byla v dispozici příjemce až v létě 2014, přičemž byla uzavřena na pravidelnou dodávku MEŘO, nikoli jednorázově, jak bylo deklarováno. Odběratel si objednal MEŘO - komoditu, která podléhá zkáze cca do 3 měsíců od výroby, s první dodávkou již na cestě, aniž by měl přinejmenším předjednané další odběratele pro jím tvrzené jiné speciální účely, či aspoň jednoho ad hoc odběratele pro tuto konkrétní dopravu. Pokud v průběhu řízení bylo pouze obecně tvrzeno, že minerální olej bude přeprodán (kdy již bylo judikováno, že další prodej není účelem použití), respektive že bude sloužit pro technické účely, pak je podle názoru stěžovatele nutno uvést do jakého zařízení, či k jaké technické činnosti je výrobek určen. Při jiném přístupu by ustanovení zákona o spotřebních daních o účelu použití vybraných výrobků postrádala smysl. Nad rámec uvedeného stěžovatel podotkl, že opět provedl rešerši stran jiného účelu použití MEŘO (technického či dalšího), nicméně to bylo vždy spojeno toliko s pohonem motorů. Krajský soud podle něj také nevzal v potaz, že i přes formulaci v § 45 odst. 3 písm. k) zákona o spotřebních daních je ve skutečnosti výjimkou, pokud je MEŘO určeno pro něco jiného, než pro pohon motorů. Přitom soud paradoxně přisvědčuje stěžovateli, že MEŘO vždy slouží k daňovým účelům, když je tzv. bionaftou, ale na druhou stranu nepovažuje za oprávněné požadovat po daňovém subjektu, aby prokázal jiný účel použití.

[10] Krajský soud také vytrhává z kontextu zdůvodnění stěžovatele, proč v daném případě považuje MEŘO za předmět daně. Stěžovatel netvrdil, že by žalobce byl povinen vždy mít při dopravě MEŘO či v průběhu řízení doklady předvídané zákonem o spotřebních daních, ale že pokud je neměl, měl mít takové, které by podpořily a prokázaly jeho tvrzení o jiném účelu použití tohoto minerálního oleje, než je uvedeno v daném zákoně. Úvaha krajského soudu, že žalobce není povinen tvrdit pro jaký konkrétní účel použití je minerální olej určen, a tudíž že správní orgán není oprávněn jej k takovému tvrzení vyzvat, je podle názoru stěžovatele chybná (k tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 10 Afs 170/2016, podle nějž nese důkazní břemeno daňový subjekt). Z uvedeného rozsudku, ve spojení s rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 31 Af 1/2015 – 59, podle stěžovatele též plyne, že účelem použití nemůže být další prodej, tedy toto tvrzení bez dalšího nepostačí. Odkázal také na rozsudky tohoto soudu č. j. 7 Afs 274/2015 – 80, č. j. 6 Afs 243/2015 – 52 a č. j. 6 Afs 145/2016 – 43, podle nichž i dopravce musí vědět, k jakému účelu slouží to, co veze; v opačném případě by nebyl schopen plnit své povinnosti v souvislosti s dopravou minerálních olejů. Dané rozsudky „*také naráží na skutečnost, že subjekt by měl tvrdit, jaký účel daná věc má, nikoli jaký nemá*“. K tomu opětovně podotkl, že skutečnost, že v § 45 odst. 3 písm. k) zákona o spotřebních daních je předmět daně („daňový účel použití“) vymezen podmíněně, ještě neznamená, že osoby s tímto minerálním olejem nakládající jsou zproštěny jakékoli dokladové povinnosti. V dokladu CMR byl minerální olej bez dalšího označen kódem nomenklatury pro tzv. bionaftu, která se užívá právě jako palivo, stěžovatel proto nesouhlasil s názorem krajského soudu, že by měl být žalobce zproštěn jakýchkoli povinností v souvislosti s prokázáním, že tento minerální olej slouží pro jiný účel, než je uveden v zákoně o spotřebních daních.

[11] Poznámka krajského soudu ohledně kupní smlouvy je pak dle názoru stěžovatele nepřiléhavá a mimo kontext celého případu, když i tato smlouva byla dodána až v průběhu léta 2014. Byť v této kupní smlouvě je uvedeno negativní vymezení účelu použití, v kontextu výše uvedeného to nesvědčí ničeho o účelu použití předmětného minerálního oleje. Stěžovatel tuto smlouvu nezpochybňoval, protože i kdyby byla antidatovaná, nepravá či naopak platná, pořád by prosté konstatování v ní obsažené nebylo důkazem o účelu použití. Totéž platí o obchodních vztazích mezi odběratelem a dodavatelem. S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[12] Žalobce se ztotožnil se závěry krajského soudu. Má za to, že nejméně kupní smlouvou jednoznačně prokázal, že dopravované MEŘO nebylo určeno ani nabízeno pro daňové účely. Pakliže jsou daňové orgány toho názoru, že pro tyto účely určeno bylo, je na nich, aby tuto skutečnost prokázaly; žalobce není schopen prokazovat negativní skutečnost. Odkazy stěžovatele na blíže nespecifikované šetření v Polské republice u společnosti SHF dle žalobce nemohou na uvedeném ničeho změnit, přičemž stěžovatel netvrdí ani neprokazuje výsledky šetření. Úvahu stěžovatele, že MEŘO se prakticky výlučně užívá k pohonu motorů resp. k dalším daňovým účelům, když sám současně uvádí i využití nedaňové, žalobce považuje za nelogickou; pokud by MEŘO nebylo možno využívat jinak, pak by odkazované ustanovení postrádalo smysl. Skutečnost, zda společnost VESARO měla nasmlouvané odběratele MEŘO, či nikoli, nebyl povinen žalobce ověřovat. Zopakoval také, že tato společnost byla kupní smlouvou zavázána k užití MEŘO nedaňovým způsobem, a takto nabyla MEŘO i společnost SHF. V tomto smyslu je tedy od počátku nakládání s MEŘO zachována povinnost všech zúčastněných užít jej výhradě nedaňovým způsobem. S ohledem na to krajský soud uzavřel, že „*žádné správcem daně odkazované doklady nemusely být při přepravě přítomny*“. Podle žalobce také soud jednoznačně vyjádřil, že nebyl prostor rozhodnout o zdanění, propadnutí výrobku a uložení pokuty za nepodání daňového přiznání z důvodu, že správní orgán neprokázal daňové užití výrobku. Nezrušení rozhodnutí správce daně I. stupně pak není vadou v procesním postupu soudu, je věcí žalovaného jak s věcí dále naloží. Závěrem žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a uložil stěžovateli uhradit mu náklady řízení o kasační stížnosti.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Napadený rozsudek přezkoumal Nejvyšší správní soud v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem, s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem, s. ř. s.), dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[14] V posuzovaném případě není mezi účastníky sporné, jaké zboží a v jakém množství žalobce dopravoval, odkud a kam je dopravoval, ani kdo byl jeho odesílatelem a příjemcem. Je také postaveno na jisto, že přepravované zboží bylo určeno k podnikání (tedy nebylo určeno pro osobní spotřebu), a že žalobce zboží dopravoval bez dokladu předvídaného zákonem o spotřebních daních či jiného dokladu prokazujícího zdanění zboží nebo jeho oprávněné nabytí bez daně.

[15] Sporné jsou mezi účastníky dvě otázky, a to zda bylo dopravované zboží předmětem spotřební daně (respektive zda se jednalo o "vybraný výrobek" ve smyslu zákona o spotřebních daních), a kterého z účastníků ohledně účelu výrobku tíží důkazní břemeno.

[16] Z ustanovení § 1 odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pro projednávanou věc, vyplývá, že tento zákon upravuje mimo jiné „*podmínky zdaňování minerálních olejů, lihu, piva, vína a meziproduktů a tabákových výrobků (dále jen "vybrané výrobky") a surového*

tabáku spotřebními daněmi“. Citované ustanovení tedy pro výrobky podléhající spotřební dani zavádí legislativní zkratku “vybrané výrobky“.

[17] 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 dnem nabytí vybraných výrobků, dnem jejich prodeje, 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 [§ 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních].

[18] Podle § 45 odst. 3 písm. k) zákona o spotřebních daních jsou předmětem této daně také minerální oleje uvedené pod kódem nomenklatury 3824 90 99, *„pokud jsou určeny pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v odstavci 2*. Podle § 46 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních „[p]*ovinnost daň přiznat a zaplatit vzniká také dnem použití nebo prodeje minerálních olejů uvedených v § 45 odst. 3 pro pohon motorů, výrobu tepla, nebo výrobu směsí uvedených v § 45 odst. 2*“.

[19] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 12. 10. 2016, č. j. 10 Afs 170/2016 - 47, konstatoval, že „[z]*ákon o spotřebních daních v § 45 podrobně definuje skupiny výrobků, které se pro účely tohoto zákona považují za minerální oleje, a které jsou předmětem daně z minerálních olejů. Ve většině případů § 45 předpokládá, že minerální oleje jsou předmětem daně bez ohledu na účel jejich použití (odst. 1 až odst. 3)*“. Výjimkou jsou skupiny zboží, které se stávají předmětem daně, jedině v případě, že budou použity v souladu se zákonem definovaným účelem [§ 45 odst. 3 písm. a), g) a k)].

[20] Jak vyplývá z citované právní úpravy a jak správně uvedl krajský soud, za vybraný výrobek se tedy považují (mimo jiné) minerální oleje [§ 1 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních], které jsou zatíženy spotřební daní - zde ve formě daně z minerálních olejů [§ 1 odst. 2 písm. a) citovaného zákona]. Tyto minerální oleje jsou definovány v § 45 zákona o spotřebních daních, a patří sem i minerální olej kódu nomenklatury 3824 90 99, tj. MEŘO [§ 45 odst. 3 písm. k) téhož zákona], ale pouze pokud je určen pro pohon motorů, k výrobě tepla, nebo pro výrobu určených směsí. Obě podmínky (zařazení pod příslušný kód vyjadřující chemické složení zboží a účel užití) musí být splněny kumulativně.

[21] Pokud jde o MEŘO, který není určen pro pohon motorů, výrobu tepla, či výrobu určených směsí, ten nepodléhá spotřební dani (jeho výroba a další nakládání s ním, vyjma dále uvedeného případu, nejsou spojeny se vznikem daňové povinnosti) a není tedy považován za vybraný výrobek ve smyslu § 1 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. Je-li však následně pro zmiňované účely použit či prodán, dani z minerálních olejů již podléhá (stává se předmětem této daně). Tímto okamžikem vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 46 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních a MEŘO se stává vybraným výrobkem, neboť jsou naplněny jeho pojmové znaky (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 6. 2012, č. j. 2 Afs 60/2010 – 99).

[22] Na podkladě výše uvedeného lze ve vztahu k projednávané věci dospět k dílčímu závěru, že dopravovaný MEŘO byl v okamžiku dopravy (kontroly) vybraným výrobkem ve smyslu zákona o spotřebních daních, toliko v případě, že byl určen k užití pro pohon motorů, výrobu tepla, či výrobu určených směsí, případně pokud byl pro tyto daňové účely již prodán [§ 46 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních]. Dopravce by tak byl povinen zboží dopravovat spolu s dokladem podle § 27 či § 30 zákona o spotřebních daních. Jestliže však byl

MEŘO určen k jinému, než zákonem definovanému účelu (tzn. k jakémukoli jinému užití, než pro pohon motorů, výrobu tepla, či výrobu určených směsí), v okamžiku dopravy (kontroly) se o vybraný výrobek nejednalo. V takovém případě by povinnost dopravovat tento minerální olej spolu s dokladem předvídaným zákonem o spotřebních daních dopravce nestíhala.

[23] Zbývá tedy zodpovědět otázku, kterého z účastníků tížilo důkazní břemeno ohledně prokazování, zda byl dopravovaný MEŘO v okamžiku kontroly vybraným výrobkem, či nikoli.

[24] V projednávaném případě žalobce při kontrole uvedl, že dopravuje methylester kombinované nomenklatury 3826 00 10, avšak nezná jeho účel použití. Z jím předloženého dokladu CMR ze dne 14. 3. 2014 se taktéž podává, že dopravovaným minerálním olejem je methylester kódu kombinované nomenklatury 3826 00 10 Společného celního sazebníku Evropské unie [prováděcí nařízení Komise (EU) č. 1006/2011 ze dne 27. září 2011, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a společném celním sazebníku]. Tento kód přitom odpovídá kódu nomenklatury 3824 90 99 uvedenému v § 45 odst. 3 písm. k) zákona o spotřebních daních.

[25] Podle názoru krajského soudu tvrdí-li žalobce, že dopravované MEŘO není vybraným výrobkem, jelikož nesplňuje podmínku určení pro daňové účely, v souladu s negativní důkazní teorií po něm nelze požadovat, aby byl nucen tuto skutečnost prokazovat. Tomuto závěru však Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit.

[26] Jak Nejvyšší správní soud uvedl již ve svém rozsudku ze dne 12. 10. 2016, č. j. 10 Afs 170/2016 - 47 (pozn.: ten sice pojednává o minerálním oleji kódu nomenklatury 3811 [§ 45 odst. 3 písm. i) zákona o spotřebních daních], který je předmětem daně z minerálních olejů bez ohledu na účel použití, nicméně soud je toho názoru, že některé jeho závěry lze přiměřeně užít i na nyní projednávanou věc), „[z]*a prvotní vodítko celního zařazení zboží je zcela jistě třeba považovat instrukci výrobce, pod kterou celní kategorii výrobků zboží spadá, je-li taková informace v celním řízení zjištěna (např. v průvodním dokladu zboží, nebo označení na přiložené faktuře).*“ Tato instrukce však nemůže být pro celní úřady závazná, ale je spíše inspirativní. Dále je zde konstatováno, že „*dovozce zboží ze zahraničí má též právo vymezit účel použití dovezeného zboží.*“ S těmito informacemi je přitom „*třeba zacházet jako s informacemi podstatnými pro zjištění skutkového stavu věci (§ 8 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Dovozce zboží tedy může, za předpokladu, že dostatečným způsobem osvědčí určitý účel využití konkrétní zboží, dosáhnout i jiného, než obvyklého celního zařazení zboží.*“

[27] Jak již bylo uvedeno, podle § 45 odst. 3 písm. k) zákona o spotřebních daních je MEŘO považováno za vybraný výrobek v případě, že je určeno pro taxativně vymezené účely použití. Nejvyšší správní soud se předně neztotožňuje se závěrem krajského soudu, podle kterého ze znění předmětného ustanovení vyplývá, že je výjimkou, je-li minerální olej daného kódu nomenklatury předmětem daně (vybraným výrobkem). Je sice pravdou, že „*předmětem daně jsou buď kódem nomenklatury určené minerální oleje bez dalších podmínek, anebo za splnění dalších podmínek*“, jak uvedl krajský soud, nicméně z této skutečnosti ještě nelze usuzovat o tom, zda je fakticky výjimkou, je-li daný minerální olej předmětem daně či nikoli. Ani samotný jazykový výklad příslušného ustanovení podle názoru Nejvyššího správního soudu tuto skutečnost nepotvrzuje, neboť stanovení podmínky k zařazení předmětného minerálního oleje mezi vybrané výrobky nesvědčí nic o tom, zda převážná část tohoto zboží danou podmínku splňuje či nikoli. Jak naopak přiléhavě poznamenal sám krajský soud, s ohledem na jeho chemické složení tento minerální olej může sloužit daňovým účelům vždy bez dalšího, neboť je tzv. bionaftou. Ve skutečnosti tedy bude spíše výjimkou, pokud daný minerální olej předmětem daně není.

[28] Dle názoru Nejvyššího správního soudu nelze ustanovení § 45 odst. 3 písm. k) tohoto zákona vykládat způsobem, jakým to učinil krajský soud rovněž vzhledem ke smyslu a účelu zákona o spotřebních daních (respektive spotřební daně z minerálních olejů jako takové). Takový přístup by umožňoval obcházet zákonem stanovené povinnosti, neboť jednoduchou negací, jakou učinil i žalobce v projednávané věci, by se daňový subjekt vyhnul své daňové povinnosti. Při kontrole by totiž nebylo ověřitelné, zda se jedná o výrobek podléhající spotřební dani.

[29] Nejvyšší správní soud má přitom za to, že v daném případě se nejedná o prokazování negativní skutečnosti (tj. skutečnosti, že daný minerální olej není předmětem daně), poněvadž kontrolovaná osoba bude prokazovat konkrétní účel použití minerálního oleje - tedy "pozitivní" skutečnost, se kterou by právě ona měla být z logiky věci obeznámena. Na podkladě této skutečnosti pak lze jednoznačně rozlišit, zda minerální olej předmětem daně je, či není.

[30] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, 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. 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)].

[31] 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, pročež toto své břemeno neunesl.

IV. Závěr a náhrada nákladů řízení

[32] Na základě shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, proto napadený rozsudek v souladu s § 110 odst. 1, větou první, s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[33] V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), tedy že závěr stěžovatele (žalovaného) o důkazní povinnosti žalobce je správný, a dále že tvrzení žalobce o tom, k jakému účelu předmětný minerální olej určen není, je pro unesení důkazního břemene nedostačující. Krajský soud také bude povinen vypořádat se s těmi žalobními námitkami, kterými se v předešlém řízení nezabýval z důvodu nadbytečnosti.

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

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 20. července 2020

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu