



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Filipa Dienstbiera, soudce JUDr. Tomáše Langáška a soudce JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobců: **a) "ELEMENTS MARKETING GROUP" SPÓŁKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ**, sídlem Kolisty 25, 40 – 486 Katowice, Polská republika, **b) SHF TRADE SPÓŁKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ**, sídlem Bandurskiego 66/4, 31 – 515 Kraków, Polská republika, **c) I. Š.**, zastoupených JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem, sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2016, č. j. 33278/2016-900000-304.5, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 9. 1. 2018, č. j. 22 Af 73/2016 - 67,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 9. 1. 2018, č. j. 22 Af 73/2016 - 67, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Dne 14. 3. 2014 provedl Celní úřad pro Moravskoslezský kraj (správce daně) kontrolu dopravního prostředku žalobce a), který řídil žalobce c). Kontrolou bylo zjištěno, že žalobce a) v dopravním prostředku dopravoval od odesílatele [žalobce b)] minerální olej [methylester řepkového oleje (MEŘO)] pod kódem nomenklatury 3826 00 10 (pro účely zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních kód 3824 90 99) v množství 24 930 kg. Správce daně pojal podezření, že minerální olej podléhá spotřební dani, odebral z něj vzorky a včetně dopravního prostředku jej dne 19. 3. 2014 zajistil.

[2] Následně správce daně rozhodl dne 12. 5. 2015 o propadnutí zajištěného výrobku. Žalovaný toto rozhodnutí k odvolání částečně změnil tak, že výrok o propadnutí výrobku upřesnil.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojili žalobci u Krajského soudu v Ostravě. Krajský soud shledal žalobu důvodnou, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[4] Krajský soud uvedl, že základním předpokladem pro rozhodnutí správce daně o uvolnění či propadnutí výrobků dle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních je, aby předmětem rozhodování byly *vybrané výrobky*, tedy aby dopravovaný minerální olej byl výrobkem podrobeným spotřební dani. Aby tento minerální olej podléhal spotřební dani, musí být určen pro tzv. daňové účely dle § 45 odst. 3 písm. k) zákona o spotřebních daních. Není-li určen pro pohon motorů či výrobu tepla, nepodléhá dani. Jedná se o otázku předběžnou, která byla pravomocně vyřešena rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 3. 2016, jímž byl k odvolání žalobce a) potvrzen platební výměr na spotřební daň z předmětného minerálního oleje.

[5] Krajský soud odkázal na svůj rozsudek ze dne 20. 12. 2017, č. j. 22 Af 43/2016 – 64, kterým toto rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 3. 2016 zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, a to z důvodu chybného vyhodnocení rozložení důkazního břemene správními orgány. Zákodárce stanovil, že výjimkou je, pokud minerální olej daného kódu podléhá dani, nikoliv naopak. Pokud žalobci tvrdí, že dopravovaný minerální olej není určen pro daňový účel použití, důkazní povinnost k opačnému tvrzení má správce daně, neboť prokázat negativní skutečnost je z logiky věci vyloučeno.

[6] Soud tak v projednávané věci uzavřel, že nebylo-li prokázáno, že dopravovaný minerální olej je vybraným výrobkem a nebylo-li ani v důsledku rozhodnutí soudu č. j. 22 Af 43/2016 – 64 dosud pravomocně rozhodnuto o vyměření daně, není splněna první podmínka pro rozhodování o jeho propadnutí podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. S ohledem na chybné východisko žalovaného o rozložení důkazní povinnosti a předmětu dokazování se krajský soud pro nadbytečnost nezabýval dalšími námitkami žalobců týkajícími se důkazních prostředků, ze kterých žalovaný dovodil, že neprokazují nedaňový účel použití. Závěrem soud uvedl, že neshledal důvod pro současné zrušení rozhodnutí správního orgánu prvního stupně.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[7] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s).

[8] Žalovaný v první části kasační stížnosti uvádí, že nesouhlasí s rozsudkem krajského soudu ze dne 20. 12. 2017, č. j. 22 Af 43/2016 – 64, na kterém soud založil posouzení nynější věci. Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel kasační stížnost vedenou u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 3 Afs 7/2018. V této kasační stížnosti namítal, že rozsudek krajského soudu č. j. 22 Af 43/2016 – 64 je nesrozumitelný a postrádá závazný právní názor. Dle soudu správní orgány na jednu stranu neprokázaly, že minerální olej byl určen k daňovým účelům, avšak na druhou stranu soud jako závazný právní názor uvedl, že správní orgány nesprávně posoudily důkazní povinnost žalobce. Dle stěžovatele není zřejmé, proč krajský soud nezrušil i prvostupňové správní rozhodnutí, pokud shledal, že byl zdaněn olej, který není předmětem daně. Stěžovatel dále zrekapituloval skutečnosti vzešlé ze správního řízení a uvedl, že z rozhodnutí o vyměření daně je jako celku patrné, proč byl žalobce a) shledán plátcem spotřební daně z minerálního oleje jako předmětu daně ve smyslu § 45 odst. 3 písm. k) zákona

pokračování

o spotřebních daních. Všechna zjištění týkající se účelu použití minerálního oleje zůstala v rovině obecných tvrzení. 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. Stěžovatel odkázal na rozsudek ze dne 12. 10. 2016, č. j. 10 Afs 170/2016 - 47, ze kterého vyplývá, že povinnost prokázat tvrzený účel použití a tím unést důkazní břemeno má na své straně žalobce. Skutečnost, že předmět daně je v § 45 odst. 3 písm. k) zákona o spotřebních daních vymezen podmíněně, neznamená, že osoby s tímto minerálním olejem nakládající jsou zproštěny jakékoliv důkazní a dokladové povinnosti. V předložené kupní smlouvě je uvedeno negativní vymezení účelu použití, to však nijak nnesvědčí o skutečném účelu použití předmětného minerálního oleje.

[9] Ve vztahu k nyní napadenému rozsudku krajského soudu pak stěžovatel uvádí, že v řízení o propadnutí výrobků bylo nezávisle na řízení o vyměření spotřební daně prokázáno, že žalobce a) dopravoval vybrané výrobky bez dokladu ve smyslu § 42 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. Pokud stěžovatel odkazoval na rozhodnutí o vyměření spotřební daně, bylo to z toho důvodu, že odvolací námítka svým obsahem ve většině směřovaly do vyměřovacího řízení. Ze shromážděného spisového materiálu vyplývá, že kontrolovaná osoba (řidič) nepředložila žádné relevantní doklady prokazující zdanění předmětných vybraných výrobků ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních, nebo jejich oprávněné nabytí za ceny bez daně ve smyslu § 6 zákona o spotřebních daních, či jakékoli jiné doklady, které by prokázaly tvrzení žalobců, že minerální olej měl být určen pro jiný, než zákonem předvídaný účel použití ve smyslu § 45 odst. 3 písm. k) zákona o spotřebních daních, tedy že MERŮ měl být užit pro účel, pro který není tento minerální olej předmětem daně.

[10] Řízení o zajištění a propadnutí vybraných výrobků je nezávislé na daňovém vyměřovacím řízení. Mezi podmínky pro vydání rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků nepatří zahájení řízení o vyměření spotřební daně z předmětných vybraných výrobků či existence pravomocného rozhodnutí o vyměření daně. I v případě, že nejsou shledány důvody pro vyměření spotřební daně daňovému subjektu, mohou vybrané výrobky propadnout, a to právě z důvodu absence dokladů při dopravě (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 10 Afs 148/2014). Účelem opatření v § 42 a násl. zákona o spotřebních daních je zabránit distribuci a spotřebě vybraných výrobků, u kterých jsou pochybnosti o jejich zdanění nebo oprávněném nabytí bez daně. S ohledem na vzájemnou nezávislost obou řízení a jejich odlišný předmět se měl krajský soud zabývat v rozsahu žalobních námitek skutečnostmi, resp. důvody pro vyslovení propadnutí vybraných výrobků. Soud však toliko odkázal na svůj zrušující rozsudek ve věci vyměření spotřební daně (viz č. j. 22 Af 43/2016 – 64). Dále má stěžovatel za to, že pokud soud v řízení č. j. 22 Af 43/2016 – 64 nezrušil též platební výměr (rozhodnutí správního orgánu prvního stupně), nelze akceptovat jeho závazný právní názor, že pokud nebylo pravomocně rozhodnuto o vyměření daně, není splněna podmínka pro rozhodování o propadnutí výrobků.

[11] Žalobci se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnili s posouzením věci krajským soudem. Žalobci jednoznačně prokázali nejméně kupní smlouvou mezi prodávajícím a kupujícím, že výrobek nebyl určen ani nabízen pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí. Opak měl prokázat správce daně, neboť žalobci nejsou schopni prokazovat negativní skutečnost. Rozsudek krajského soudu nepovažují žalobci ani za rozporný, soud jednoznačně uvedl, že nebyl prostor rozhodnout o propadnutí výrobku z důvodu, že žalovaný jako správce daně neprokázal daňové užití výrobku, jež by tedy zakládalo zdanění spotřební daní.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Kasační stížnost je přípustná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost je důvodná.

[14] Nejvyšší správní soud předesílá, že o kasační stížnosti žalovaného vedené pod sp. zn. 3 Afs 7/2018, rozhodl rozsudkem ze dne 20. 7. 2020, č. j. 3 Afs 7/2018 – 40, tak, že rozhodnutí krajského soudu ze dne 20. 12. 2017, č. j. 22 Af 43/2016 – 64, zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení. Jednalo se o věc vycházející z totožného skutkového stavu, přezkoumávána byla rozhodnutí daňových orgánů týkající se vyměření spotřební daně k témuž zajištěnému minerálnímu oleji. S ohledem na skutečnost, že v obou věcech je dán týž skutkový základ, sám krajský soud vystavěl většinu odůvodnění nyní napadeného rozhodnutí na závěrech uvedených ve svém rozsudku č. j. 22 Af 43/2016 - 64, a ostatně i stěžovatel věnoval první část kasační stížnosti shrnutí důvodů brojících proti tomuto rozhodnutí, vychází Nejvyšší správní soud ze závěrů rozsudku č. j. 3 Afs 7/2018 – 40, i v nyní projednávané věci.

[15] Dle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních: *„pokud správce daně nerozhodne o uvolnění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, rozhodne o jejich propadnutí v případě, že je vlastník těchto výrobků nebo dopravního prostředku znám“*.

[16] Podmínky pro rozhodnutí o propadnutí vybraného výrobku jsou tedy vymezeny negativně tak, že nejsou naplněny podmínky pro jeho uvolnění. Z § 42c odst. 1 ve spojení s § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních pak vyplývá, že podmínky pro uvolnění výrobků nejsou naplněny tehdy, pokud byly dopravovány bez dokladů (vyjmenovaných v § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních, které prokazují jejich zdanění či oprávněné nabytí bez daně), pokud byly v těchto dokladech uvedeny nesprávné nebo nepravdivé údaje a výrobky nebyly zdaněny nebo oprávněně nabyty bez daně, nebo pokud byly tyto doklady pozměněny či padělány.

[17] Předpokladem pro aplikaci § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních je však také skutečnost, že výrobek, o jehož propadnutí má být rozhodnuto, je tzv. *vybraným výrobkem* (jak vyplývá již ze samotného znění uvedeného ustanovení). Zákon o spotřebních daních rozumí pod legislativní zkratkou *vybrané výrobky*, takové výrobky, které podléhají spotřební dani [viz § 1 odst. 1 písm. a) zákona]. Dle § 45 odst. 3 písm. k) zákona o spotřebních daních: *„předmětem daně jsou také minerální oleje uvedené pod kódy nomenklatury 3824 90 99, pokud jsou určeny pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v odstavci 2.“*

[18] K této otázce Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 3 Afs 7/2018 – 40, uvedl: *„...doprovazovaný 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.“*

pokračování

[19] Krajský soud tak správně uvedl, že jako předběžnou otázku je třeba v řízení o propadnutí výrobků vyřešit, zda se skutečně jednalo o vybrané výrobky ve smyslu výše uvedeném, tedy otázku účelu použití předmětného minerálního oleje.

[20] Stěžovateli lze přisvědčit, že řízení o propadnutí vybraných výrobků je nezávislé na řízení vyměřovacím (srov. např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Af 54/2010 - 44, č. 3038/2014 Sb. NSS, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2010, č. j. 1 Afs 12/2010 - 107, č. 2054/2010 Sb. NSS, či ze dne 28. 5. 2020, č. j. 1 Afs 368/2019 - 27) a mezi podmínky pro vydání rozhodnutí o propadnutí výrobků nepatří existence pravomocného rozhodnutí o vyměření daně (rozsudek ze dne 11. 3. 2015, č. j. 3 Afs 170/2014 - 35). Krajský soud tak nemohl založit své zrušující rozhodnutí pouze na skutečnosti, že rozhodnutí o vyměření daně, ve kterém byla taktéž řešena otázka, zda se v projednávané věci jedná o výrobky podléhající dani, bylo následně v soudním řízení zrušeno. Navíc by tak postupoval v rozporu se zásadou uvedenou v § 75 odst. 1 s. ř. s., tedy že soud při přezkumu správního rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu.

[21] Zároveň však krajský soud učinil i samostatný závěr, že ani v řízení o propadnutí výrobků nebylo prokázáno, že dopravovaný minerální olej je vybraným výrobkem. Vzhledem k tomu, že danou otázku hodnotily správní orgány totožně jak v řízení o propadnutí výrobků, tak v daňovém vyměřovacím řízení, odkázal na svoje posouzení provedené v rozsudku č. j. 22 Af 43/2016 – 64.

[22] Tuto rozhodnou otázku však krajský soud posoudil nesprávně. Krajský soud vyšel z předpokladu, že je povinností správního orgánu prokázat, že předmětný minerální olej měl být určen k jinému použití, než tvrdí žalobci, pokud ti deklarovali, že se nejedná o olej pro pohon motorů či pro výrobu tepla.

[23] Nejvyšší správní soud tento závěr přezkoumal již v rozsudku č. j. 3 Afs 7/2018 – 40, a názor krajského soudu nesdílel. Uvedl, že *„odvíjí-li se zařazení minerálního oleje mezi vybrané výrobky od konkrétního účelu jeho použití, je třeba tento účel vymezit a taktéž prokázat. Dovožce 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.“* Nejvyšší správní soud vyvrátil závěr krajského soudu, že v případě § 45 odst. 3 písm. k) zákona o spotřebních daních je výjimkou, je-li minerální olej daného kódu nomenklatury předmětem daně (vybraným výrobkem), a to jak z hlediska výkladu jazykového, tak výkladu systematického, neboť přístup zastávaný krajským soudem by umožňoval obcházet zákonem stanovené povinnosti. Konkrétně uvedl, že: *„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.“*

[24] Ve vztahu k nyní projednávanému případu, tak uzavřel, že: *„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, že čemu minerální olej určen není, proč se toto břemeno neunesl.“* S ohledem na shora předdeslanou totožnost skutkového základu věci i řešené právní otázky, nemá Nejvyšší správní soud důvod ani prostor se od těchto závěrů nyní odchýlit.

V. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[25] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, napadené rozhodnutí proto zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud je v něm vázán vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 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.

[26] V novém rozhodnutí pak krajský soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti ve smyslu ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s.

P o u ě n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. srpna 2020

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu