



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. ve věci

žalobce: 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. S.

bytem X

zastoupeni JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem,

sídlem Českobratrská 1403/2, 70200 Ostrava

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**

sídlem Budějovická 1387/7, 140 00 Praha 4,

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2016 č. j. 33278/2016-900000-304.5, ve věci propadnutí výrobku,

takto :

I. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 1. 7. 2016 č. j. 33278/2016-900000-304.5

se zrušuje a věci se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobcům náhradu nákladů řízení ve výši 27.731 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobců Alfréda Šrámka, advokáta se sídlem Českobratrská 1403/2, 70200 Ostrava.

Odůvodnění :

1. Žalobní body:

Žalobci se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 5. 9. 2016 domáhali zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2016, č. j. 33278/2016-900000-304.5 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný částečně změnil rozhodnutí Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 12. 5. 2015, o propadnutí výrobku – minerálního oleje, kód kombinované nomenklatury 3824 90 99, v množství 24.930 kg, který byl zajištěn na základě rozhodnutí správce daně ze dne 19. 3. 2014. Žalobci s napadeným rozhodnutím nesouhlasili a navrhli rovněž zrušení prvostupňového rozhodnutí.

Žalobci namítali, že dopravované zboží – minerální olej kód nomenklatury 3826 00 10 (odpovídající kódu podle zákona o spotřební dani 3824 90 99) - nebylo určeno pro použití, nabízení k prodeji nebo používání pro pohon motorů nebo pro výrobu tepla. Nedaňový účel určení dopravovaného zboží vyplývá z objednávky dodání zboží od žalobce b), společnosti SHF TRADE SPÓŁKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ, jako prodávajícím společnosti VESARO s. r. o. jako kupujícímu. Žádný z žalobců neměl úmysl použít předmětné zboží k daňovým účelům. Žalobce b) koupil předmětné zboží od společnosti VERBIO Vereinigte BioEnergie AG a následně je prodal společnosti VESARO s. r. o. Již v původní kupní smlouvě uzavřené mezi žalobcem b) a VERBIO Vereinigte BioEnergie AG bylo rovněž jasně uvedeno, že výrobek je určen pouze k technickým účelům a nepodléhá spotřební dani. Přepravu zboží od žalobce b) společnosti VESARO s. r. o. provedl žalobce a), "ELEMENTS MARKETING GROUP" SPÓŁKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ, přičemž měl k dispozici mezinárodní nákladní list CMR ze dne 14. 3. 2014, ve kterém bylo uvedeno, že přepravovaným zbožím je methylester s kódem nomenklatury 3826 00 10. Žalobce c) byl řidičem vozidla, které předmětný minerální olej dopravovalo. Kupující VESARO s. r. o. potvrdil dne 12. 5. 2014, že předmětný methylester nebude použit jako pohonné palivo, topné palivo, ani pro výrobu směsi, ani takto nebude prodáván. Správce daně a žalovaný přesto dovodili, že zajištěné zboží je vybranými výrobky – pohonnou hmotou určenou pro pohon vznětových motorů, neboť jiný účel nebyl prokázán, a za situace, kdy jej žalobce a) dopravoval bez dokladů uvedených v § 42 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, dopravovaný minerální olej zajistil, a poté rozhodl o jeho propadnutí, přičemž za zjištěného vlastníka označil žalobce b).

Podle žalobců, mají-li orgány celní správy za to, že předmětný minerální olej je určen pro použití, nabízení k prodeji nebo používání pro pohon motoru, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v ustanovení § 45 odstavec 2 zákona o spotřebních daních, musí tuto skutečnost prokázat, což se dosud nestalo, nejsou ani důkazy, ze kterých by vyplývaly minimální pochyby o jiném skutečném určení dopravovaných výrobků, než sjednanému účelu, který je účelem nedaňovým. Jiný, než sjednaný účel použití minerálního oleje, nevyplyvá ani ze smluvní dokumentace, ani z obchodní historie příjemce, společnosti VESARO s. r. o. I v případě úmyslu či použití předmětného oleje příjemcem k daňovým účelům by to nemohlo jít k tíži žalobců, neboť ti nemohli ani s vynaložením veškerého úsilí, které po nich lze spravedlivě požadovat, tento úmysl zjistit. Úmysl použít předmětný minerální olej k daňovým účelům nelze dovodit ani ze skutečnosti, že žalobce b) je v Polsku kontrolován Celním úřadem Krakow, neboť předně jde o jiné období, kontrola dosud nebyla skončena a je bez spojitosti s posuzovaným případem; z údajně protiprávního jednání žalobce b) nelze předpokládat jeho protiprávní jednání v posuzovaném případě.

2. Stanovisko žalovaného

Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Odkázal na své rozhodnutí, neboť žalobní námitky jsou shodné jako námitky, které žalobci přednesli v odvolání. Žalobci směřují své námitky do povinnosti daň přiznat a zaplatit, vyměřovací řízení však již bylo pravomocně ukončeno a žalobce a) byl uznán plátcem spotřební daně. Osoba, která vybrané výrobky dopravuje ve větším množství, aniž prokáže jejich zdanění nebo jejich oprávněné nabytí bez daně, je plátcem daně; negativní vymezení předmětu daně, vyplývající z § 45 odst. 3 písm. k) zákona o spotřebních daních, neznamena, že osoby, které s minerálním olejem nakládají, jsou zbaveny veškeré dokladové povinnosti, naopak o to více je třeba mít precizně zpracovanou daňovou dokumentaci, aby taková osoba byla schopna prokázat nedaňový účel použití. Minerální oleje kódu nomenklatury 3824 90 99 jsou primárně určeny pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí, uvedených v odstavce 2; nejznámějším způsobem použití methylesteru řepkového oleje je použití jako „bionafta“. Podle žalovaného jsou to jednoznačně žalobci, kdo má povinnost prokázat nedaňový způsob použití, což se nestalo, není tak sporu o tom, že dopravovanou látkou je vybraný výrobek, žalobce a) jako jeho dopravce se za splnění podmínek podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních stal plátcem daně, a vzhledem k tomu, že byl dopravován ve větším množství, aniž by byly předloženy doklady, že tento vybraný výrobek byl zdaněn nebo nabyt oprávněně bez daně, a vzhledem k tomu, že jeho vlastník je znám a je jím žalobce b), byl propadnut v souladu se zákonem.

3. Posouzení krajským soudem

Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odstavec 1 zákona č. 152/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odstavec 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná; ve věci rozhodl bez jednání v souladu s ustanovením § 51 odstavec 1 s. ř. s., neboť s tímto postupem oba účastníci souhlasili.

a. Zjištění ze správních spisů

Ze správních spisů krajský soud zjistil, že 14. 3. 2014 provedli pracovníci Celního úřadu kontrolu dopravního prostředku žalobce a) (RZ: X a RZ: X s kontejnerem X v obci Chotěbuz), který řídil žalobce c). Kontrolou bylo zjištěno, že žalobce a) v uvedeném dopravním prostředku dopravoval od odesílatele – žalobce b) - methylester pod kódem nomenklatury 3826 00 10 (pro účely zákona o spotřebních daních kód 3824 90 99) v množství 24930 kg. Příjemcem methylesteru měla být společnost VESARO s. r. o. se sídlem v Brně, místo dodání Nový Jičín. K předmětnému methylesteru řidič - žalobce c) předložil Mezinárodní nákladní list CMR ze dne 14. 3. 2014, osvědčení o registraci, licenci a smlouvu označenou jako Umowa krotkoterminowa NR 9070147, týkající se přepravy. Žalobce c) neuvedl, k jakému účelu jsou dopravované minerální oleje určeny. Správce daně pojal podezření, že minerální olej podléhá spotřební dani, odebral z něj vzorky a včetně dopravního prostředku jej zajistil; vzorek byl shledán směsí monoalkylesteru mastných kyselin a ve sledovaných parametrech vyhovující normě ČSN EN 14214 pro vznětové motory (FAME). Správce daně prostřednictvím Celního úřadu pro Jihomoravský kraj vyslechl jednatele příjemce, společnosti VESARO s. r. o., který sdělil, že s methylestery mastných kyselin s účelem pro použití pro pohon motoru neobchoduje. Účelem uskutečnění dodávky byl předpokládaný další prodej polským a německým firmám k technickému užití; žádné informace o dalších odběratelech však neměl. Dále byla vyslechnuta Ing. K. O., účetní společnosti VESARO s. r. o., která uvedla, že nemůže sdělit konečný účel použití zajištěných výrobků, ani nezná odběratele, kterým měl být minerální olej následně dodán; kupní smlouvu mezi žalobcem b) a VESARO s. r. o. předložila až 9. 10. 2014, neboť smlouvu dostala až v průběhu letních prázdnin. Správce daně dále zjistil, že polská celní správa provádí u žalobce b) kontrolu týkající se daně z energetických produktů pro důvodné podezření, že energetické a jiné produkty jsou v rozporu s deklarovaným účelem použity jako palivo. Správce daně uzavřel, že nemá žádnou pochybnost o tom, že žalobce a) dopravoval vybrané výrobky, methylester – kód 3824 90 99, který byl určen pro použití pro pohon motoru, výrobu tepla nebo výrobu směsi pro pohon motoru, aniž by prokázal, že se jednalo o vybrané výrobky zdaněné nebo o vybrané výrobky nabyté oprávněně bez daně, či se nejednalo o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, a které podléhají spotřební dani. Správce daně proto dne 15. 1. 2015 vyzval žalobce a) k podání daňového tvrzení, po marném uplynutí lhůty pro podání daňového tvrzení rozhodl správce daně podle pomůcek platebním výměrem č. j. 7491/2015/570000-32.5 ze dne 16. 2. 2015, proti kterému žalobce a) podal odvolání, o kterém odvolací orgán, Generální ředitelství cel, rozhodl dne 17. 3. 2016, č. j. 14789/2016-90000-304.5 tak, že potvrdil postavení žalobce a) jako plátce spotřební daně, neboť žalobce dopravoval vybrané výrobky, aniž prokázal jejich zdanění či oprávněné nabytí bez daně a aniž prokázal nedaňový účel užití. Dne 12. 5. 2015 správce daně rozhodnutím č. 46914/20158-570000-12

propadnul podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních předmětné zajištěné vybrané výrobky s tím, že žalobce b) je jejich vlastníkem, a o odvolání žalobců proti tomuto rozhodnutí žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím.

Krajskému soudu je z vlastní činnosti známo, že proti rozhodnutí žalovaného dne 17. 3. 2016, č. j. 14789/2016-90000-304.5 podal žalobce a) žalobu, o které krajský soud rozhodl rozsudkem č. j. 22 Af 43/2016 – 64 dne 20. 12. 2017 tak, že napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost, neboť je vystavěno na nesprávném závěru o důkazní povinnosti nynějšího žalobce a).

b. Právní posouzení

Podle § 42d odst. 1) písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném ke dni rozhodnutí žalovaného (dále jen „zákon 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.*

Z uvedeného vyplývá, základním předpokladem pro jakékoliv rozhodnutí správce daně je, aby předmětem rozhodování byly *vybrané výrobky*, což je zákonem o spotřebních daních zavedená legislativní zkratka pro výrobky, které podléhají spotřební dani [§ 1 odstavec 1 písm. a), zákona o spotřebních daních, rozsudek Nejvyšší správní soud č. j. 1 Afs 81/2009-68 ze dne 20. 8. 2009 ¹]. Jinými slovy, v posuzovaném případě je prvním předpokladem pro to, aby správce daně mohl rozhodnout o uvolnění či propadnutí zajištěného zboží, že dopravovaný minerální olej je výrobkem podrobeným spotřební dani.

Mezi účastníky není sporné, že žalobce a) dopravoval minerální olej s kódem nomenklatury pro účely spotřební daně 3824 90 99, tzv. methylester řepkového oleje, MEŘO, který se mj. používá jako bionafta. Postavení tohoto minerálního oleje ve vztahu ke spotřebním daním upravuje ustanovení § 45 odstavec 3 písm. k) zákona o spotřebních daních takto: *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.* Aby tento minerální olej podléhal spotřební dani, musí být tedy určen pro tzv. daňové účely. Není - li určen pro pohon motorů či výrobu tepla, nepodléhá dani, jeho výroba a další nakládání s ním nejsou spojeny se vznikem daňové povinnosti a není tedy považován za vybraný výrobek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu z 28. 6. 2012, č. j. 2 Afs 60/2010 – 99). Správce daně ve svém rozhodnutí dovedl, že dopravovaný minerální olej je vybraným výrobkem, neboť žalobce a) ani příjemce zboží neprokázal jiný účel použití; žalovaný se s tímto názorem ztotožnil a zdůraznil, že dopravce minerálního oleje kódu nomenklatury 38249099 je vždy povinen prokázat nedaňový účel použití, neboť

¹ Rozsudek č. j. 1 Afs 81/2009-68: „Podstatou a principem spotřební daně je zatížení vybraných výrobků touto daní, a to z důvodu nepřímé regulace jejich spotřeby. Vybranými výrobky jsou výrobky alkoholické (líh, víno, pivo), tabákové a dále minerální oleje. Jiné, než nyní vyjmenované výrobky, nelze této dani podrobit; zákon pro ně zavedl shrnující výraz „vybrané výrobky“.

tento minerální olej je primárně určen pro pohon motorů, výrobu tepla nebo jako součást uvedených směsí; zdůraznil rovněž, že daň byla žalobci a) pravomocně vyměřena a otázka podrobení předmětného minerálního oleje spotřební dani tak byla vyřešena a další zákonné podmínky pro jeho propadnutí byly splněny.

Žalovanému lze přisvědčit, že otázka, zda dopravovaný olej je vybraným výrobkem, je otázkou předběžnou, a byla – li pravomocně rozhodnuta, je tímto rozhodnutím žalovaný podle § 99 odst. 1 věta první zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu vázán. V posuzovaném případě však předmětné rozhodnutí o vyměření spotřební daně bylo předmětem soudního přezkumu a – jak je uvedeno výše - krajský soud v rozsudku ze dne 20. 12. 2017 č. j. 22 Af 43/2016 – 64 dovedl, že nebylo prokázáno, že dopravovaný výrobek je předmětem spotřební daně. Důvody, které krajský soud ke zrušení odvolacího rozhodnutí vedly, lze stručně shrnout tak, že ve vyměřovacím řízení byla ze strany správce daně a odvolacího orgánu chybně vyhodnocena důkazní povinnost žalobce a). Odvolací orgán ve vyměřovacím řízení z ustanovení § 45 odst. 3 písm. k) zákona o spotřebních daních nesprávně dovedl, že každý minerální olej s kódem 3824 90 99 je předmětem daně, ledaže je určen pro nedaňový účel použití; na tomto závěru vystavěl i nyní posuzované rozhodnutí. Zákonodárce však naopak stanovil, že pouze ten minerální olej daného kódu je předmětem daně, který je určen pro daňový účel použití. Jinými slovy, výjimkou není, když minerální olej kódu 3824 90 99 není předmětem daně, naopak je výjimkou, je-li předmětem daně. Vycházeje ze svého nesprávného východiska odvolací orgán ve vyměřovacím řízení uzavřel, že nebyl – li prokázán nedaňový účel použití posuzovaného minerálního oleje, podléhá tento spotřební dani, a daň vyměřil. Ke stejnému závěru se přiklonil i v tomto řízení, tato úvaha však správná není. Pokud žalobce a) – včetně ostatních žalobců - 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, k čemuž se konstantně hlásí jak právní teorie, tak judikatura. Úvaha žalovaného, že z negativního vymezení předmětu daně vyplývá povinnost žalobce prokázat skutečný – nedaňový - účel použití, nemá v zákoně oporu a vede tak k uložení povinnosti bez zákonného podkladu, což je nepřipustné. Krajský soud v podrobnostech odkazuje na odůvodnění svého rozsudku č. j. 22 Af 43/2016 – 64, který je stranám známý, jinak dostupný na www.nssoud.cz.

Nebylo – li prokázáno, že dopravovaný minerální olej je vybraným výrobkem a nebylo – li ani v důsledku rozhodnutí podepsaného 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. Rozhodnutí žalovaného je proto nezákonné a krajský soud je podle § 78 odst. 1, 4 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. S ohledem na chybné východisko žalovaného o rozložení důkazní povinnosti a předmětu dokazování se krajský soud pro nadbytečnost nezabýval dalšími námitkami žalobců k úvahám žalovaného k důkazním prostředkům, ze kterých žalovaný dovedl, že neprokazují nedaňový účel použití.

Žalobci žalobou navrhli zrušení rozhodnutí správního orgánu I. stupně, což je postup předvídaný ustanovením § 78 odst. 3 s. ř. s., krajský soud však pro tento postup neshledal důvod, a proto tak nepostupoval; o návrhu nerozhodl, neboť domáhat se zrušení rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které předcházelo napadenému rozhodnutí, není procesním právem žalobce (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1 As 60/2006 – 106).

c. Náklady řízení

Vzhledem k tomu, že v řízení byli plně procesně úspěšní žalobci, vzniklo jim v souladu s ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobců představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 x 3 000 Kč, dále odměna ze zastoupení advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve výši 2 480 Kč, podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) a § 12 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., a to za dva úkony právní služby za každého z žalobců, příprava převzetí zastoupení a sepsání žaloby podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky, vzhledem k tomu, že úkony byly provedeny fakticky najednou za všechny žalobce a v důsledku toho žádné náklady spojené s úkonem za každého žalobce zvlášť nevznikly, dvakrát režijní paušál ve výši 300,- Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky, a dále DPH z těchto částek s výjimkou zaplaceného soudního poplatku podle § 57 odst. 2 s. ř. s. Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobcům prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jejich práva. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení zavázal, a to k rukám zástupce žalobců podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. občanského soudního řádu ve spojení s ustanovení § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovení § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možností žalovaného.

Poučení :

Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 9. ledna 2018

Mgr. Jiří Gottwald, v. r.
předseda senátu

