



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a JUDr. Jany Kábrtové ve věci žalobce: **Eurospol Trading, společnost s ručením omezeným**, se sídlem Dvůr Králové nad Labem, Revoluční 65, zast. JUDr. Šárkou Veskovou, advokátkou v Hradci Králové, Palackého 359, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 7, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. září 2014, č.j. 44601/2014-900000-304.3, **t a k t o :**

- I. **Žaloba se z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 10. 9. 2014, č.j. 44601/2014-900000-304.3, žalovaný změnil platební výměr vydaný Celním úřadem pro Královéhradecký kraj (dále jen „celní úřad“) dne 14. 2. 2013 pod č.j. 8519/2013-550000-32.3 tak, že žalobci vyměřil spotřební daň za zdaňovací období červen 2012 ve výši 28.953 Kč.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že žalobci byla celním úřadem vyměřena za uvedené zdaňovací období spotřební daň z minerálních olejů obchodního označení Ice Proof Diesel, Diesel Power 3, Petrol Clean 3, Supremium Diesel, Diesel Clean 3, Einspritzreiniger/Limp. de Inject, Petrol Power 3 a Diesel Particulate Filter Regenerator ve výši 28.615 Kč. Dovoz uvedených výrobků oznámil žalobce celnímu úřadu dopisem ze dne 20. 7. 2012 s tím, že toto zboží není předmětem spotřební daně. Následně dne 20. 8. 2012 v souladu s ust. § 136 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu v platném znění (dále jen „daňový řád“) oznámil, že tyto minerální oleje pořídil. Dne 17. 10. 2012 celní úřad vyzval žalobce ve smyslu ust.

§ 145 odst. 1 citovaného zákona k podání daňového přiznání v náhradní lhůtě. Žalobce reagoval dne 2. 11. 2012 podáním daňového přiznání, v něm však neuvedl žádné vybrané výrobky a přiznal daň ve výši 0 Kč. Celní úřad dne 7. 11. 2012 vydal ve smyslu ust. § 89 odst. 1 daňového řádu výzvu k odstranění pochybností o správnosti podaného daňového přiznání, zejména ohledně výše daně a požadoval předložení faktur k objednávce č. S17863, týkající se obchodní transakce zrealizované v červenci 2012 od společnosti WYNN'S BELGIUM bvba (dále jen „WYNN'S“) Žalobce reagoval sdělením, že mu dosud nebyla stanovena daň. Celní úřad dne 21. 1. 2013 vyrozuměl žalobce, že mu ve smyslu ust. § 98 daňového řádu vyměří daň podle pomůcek a dne 14. 2. 2013, pod č.j. 8519/2013-550000-32.3, vydal dle § 139 a § 98 daňového řádu platební výměr na spotřební daň za měsíc červenec 2012 ve výši 28.615 Kč. Tuto částku pak specifikoval tak, že se jedná o výrobky označené kódem nomenklatury 380003 a 380001.

Žalovaný konstatoval, že napadené rozhodnutí Celního úřadu přezkoumal, nejprve řešil otázku plné moci udělené žalobcem pro daňové řízení Ing. D. P. a po prohlášení jednatele žalobkyně pana M. P. tuto zástupkyni shledal jako řádně zmocněnou pro celé řízení.

Žalovaný dále konstatoval, že nebylo sporu o tom, že předmětné výrobky jsou vybranými výrobky ve smyslu zákona o spotřební dani. Za podstatu sporu označil neshodu v tom, o jaké výrobky se ve smyslu zákona o spotřebních daních jedná a kdy a komu vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. Žalovaný citoval ust. § 45 odst. 3 písm. i) uvedeného zákona, které stanoví, že předmětem daně jsou také minerální oleje uvedené pod kódem nomenklatury 3811 a dále odkázal na odst. a 3) a 4/ téhož ustanovení. Konečně upozornil na znění § 45 odst. 7 citovaného zákona. Na základě údajů získaných z internetových stránek, kde jak žalobce, tak i jeho dodavatel, společnost WYNN'S, deklarovali tyto výrobky, dospěl k názoru, že se jedná o minerální oleje vyrobené a nabízené jako přísady nebo plniva (aditiva) do minerálních olejů pro pohon motorů. Za zásadní označil účel jejich použití, který byl určen již jejich belgickým prodávajícím, resp. výrobcem, ještě před jejich dopravení do České republiky. Jedná se tedy o vybrané výrobky, které jsou dle žalovaného předmětem spotřební daně podle § 45 odst. 7 zákona o spotřebních daních. Toto ustanovení je speciálním vůči ust. § 45 odst. 3 zákona o spotřebních daních, proto má při aplikaci přednost. Tvzení žalobce, že výrobky pořídil za účelem dalšího prodeje neshledal podstatným. Žalovaný proto dospěl k závěru, že daňová povinnost vznikla žalobci, a to podle ust. § 29 odst. 3 zákona o spotřebních daních, neboť v souvislosti s dopravou vybraných výrobků do České republiky nesplnil všechny povinnosti stanovené v § 29 odst. 1 citovaného zákona, a zdůraznil, že všechny tři tam uvedené povinnosti musí být splněny kumulativně.

Vybrané výrobky, jak dále žalovaný uvedl, nebyly z Belgie do České republiky dopraveny v režimu podmíněného osvobození od daně ve smyslu ust. § 25 a násl. zákona o spotřebních daních. Odběratelem vybraných výrobků je žalobce, výrobky jsou určeny pro podnikání. Ze tří povinností kladených na žalobce v ust. § 29 odst. 1 citovaného zákona splnil pouze dvě, když neposkytl zajištění daně. V důsledku toho mu vznikla povinnost podat daňové přiznání a zaplatit daň následující den po přijetí výrobků. Z podkladů, které měl žalovaný k dispozici usoudil, že dotčenou zásilku od belgické společnosti žalobce musel přijmout nejpozději dne 23. 7. 2012 a daňové přiznání byl tak povinen podat a daň zaplatit dne 24. 7. 2012. To však neučinil.

Žalovaný v odvolacím řízení shledal pochybení celního úřadu v tom, že použil nesprávnou sazbu spotřební daně. Uvedl, že podle § 48 odst. 12 zákona o spotřebních daních se výrobky používané jako přísada nebo plnivo do minerálních olejů zdaňují stejnou sazbou jako minerální olej, pro který jsou určeny. Jsou-li určeny do více minerálních olejů, pro které je určena rozdílná sazba daně, zdaňují se sazbou daně vyšší. Pro aditiva do nafty přísluší podle § 48 odst. 1 citovaného zákona sazba daně 10.950 Kč/1.000 litrů a spotřební daň u aditiv do benzínu, je podle § 48 odst. 1 cit. zákona rozhodné, zda jsou určeny do tzv. olovnatých benzínů, pro které je stanovena sazba daně 12.840 Kč/1.000 l nebo bezolovnatých benzínů, pro které je stanovena sazba daně 13.710 Kč /1.000 l. Žalovaný v průběhu odvolacího řízení dal za pravdu žalobci, že u výrobků Petrol Clean 3 a Petrol Power 3 není ve spise obsaženo nic, co by prokazovalo, že jsou aditiva určenými i do olovnatých benzínů. Pokud jde o výrobky Einspritzreiniger žalovaný usoudil, že má dostatečně prokázáno, že je určen pro oba druhy benzínu, a proto pro něj na základě ust. § 48 odst. 12 zákona o spotřebních daních ve spojení s § 48 odst. 1 téhož zákona přísluší vyšší sazba daně, tj. 13.710 Kč/1.000 l. Dospěl tak závěru, že spotřební daň má činit celkem 28.953 Kč, tj. o 338 Kč více než stanovil celní úřad.

Ve včas podané žalobě žalobce označil napadené rozhodnutí žalovaného i jemu předcházející rozhodnutí celního úřadu za nesprávné a nezákonné. Především tvrdil, že dovážené výrobky (jak je identifikoval žalovaný) je nutno podřadit po ust. § 45 odst. 3 písm. i) zákona o spotřebních daních. Nejsou totiž určeny k použití, nabízené k prodeji nebo používané jako přísada nebo plnidlo (aditiv) do minerálních olejů určených k použití, nabízených k prodeji nebo používaných pro pohon motorů, ale výhradně za účelem jejich dalšího prodeje obchodním, partnerům, nikoliv koncovým zákazníkům. Dovážené přípravky se do pohonných hmot přidávají jen občas, cílem není změna vlastností pohonných hmot ale např. pročištění ventilů, odstranění koroze apod. Vlastnosti pohonných hmot žalobce žádným způsobem neovlivní, proto nesplňují podmínky § 45 odst. 7 zákona o spotřebních daních.

Dále žalobce uvedl, že dovezené přípravky jsou chemické látky, které se přidávají do jiných směsí či produktů s cílem vylepšit jejich funkční a provozní vlastnost. Jsou tedy příměsi. Nesouhlasil s tvrzením žalovaného, že je v projednávaném případě nepodstatné, že výrobky neurčil k účelu aditivace, ale použil je pro prodej. Toto tvrzení se dle žalobce nezakládá na podmínce definované zákonem. Zákon o spotřebních daních v daném ustanovení odkazuje právě na deklarovaný účel použití předmětných minerálních olejů.

Žalobce citoval z knihy „Zákon o spotřebních daních, Komentář“ (autorů Bohumila Kotenová a spol., nakladatelství Wolters Kluwer ČR, a.s.) část, kde se uvádí: „*Kód nomenklatury 3824 90 99 zahrnuje širokou škálu výrobků z chemického průmyslu nebo příbuzného průmyslu. Z pohledu zákona patří pod tento kód nomenklatury monoalkylestery mastných kyselin často označované jako FAMA E (z anglického fatty acid mono alkylesters). V současné době se uplatňují v čistém stavu pro pohon vznětových motorů jako náhrada motorové nafty. Odtud pochází i její název bionafta. Vzhledem k původu se tyto estery považují za biopaliva. Dále se bionafta používá pro výrobu směsí s motorovou naftou, a to buď s nízkým obsahem esterů mastných kyselin (do 7% objemových), nebo s vysokým podílem (30 % objemových a více).*

Výše uvedené estery mastných kyselin jsou předmětem daně z minerálních olejů pouze tehdy, pokud jsou určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů, výrobu tepla nebo výrobu směsí uvedených v odst. 2.“

I z tohoto komentáře je dle žalobce zcela patrné, že tento olej se uplatňuje v čistém stavu, nebo jako přísada do minerálních olejů, které slouží pro pohon motorů. Přesto ale existuje možnost, že není tento minerální olej předmětem daně, a to za předpokladu, že není tento minerální olej určen k použití, nabízen k prodeji nebo použit pro pohon motorů, výrobu tepla nebo výrobu směsí uvedených v odst. 2, i když je zřejmé, že tento minerální olej bude použit - byl i tak vyroben - jako samostatná pohonná hmota nebo její část. Proto nemůže být pravdivé tvrzení žalovaného, že není podstatné za jakým účelem byly předmětné minerální oleje dopraveny do České republiky.

Žalovaný by měl jednoznačně prokázat, že není pravda to, co tvrdí žalobce, tedy že pořizoval přípravky za účelem jejich dalšího prodeje, a ne jako určené k použití, nabízené k prodeji nebo používané jako přísada nebo plnidlo (aditiv) do minerálních olejů určených k použití, nabízených k prodeji nebo používaných pro pohon motorů.

Pokud jde o výši sazby daně u aditiv obchodního názvu Petrot Clean 3, Einspritzreiniger/Limp. De Inject a Petrol Power 3, není dle žalobce závěr žalovaného správný. Ten dovedl, že u těchto tří druhů aditiv určených jako přísada nebo plnivo do benzínu nebylo prokázáno, zda se jedná o aditiva do benzínu s obsahem olova do 0,013 g/l včetně nebo do benzínu s obsahem olova nad 0,013 g/l, a uzavřel, že je lze použít do obou druhů benzínu. Proto s ohledem na § 48 odst. 12 ve spojení s § 18 odst. 1 zákona o spotřebních daních dospěl k názoru, že namísto sazby daně 12.840 Kč/1000 litrů mají tato aditiva správně podléhat sazbě 13.710 Kč/1000 litrů. Rozdíl oproti spotřební dani vyměřené celním úřadem činí 470 Kč. Podle žalobce za situace, kdy právo umožňuje dvojitý výklad, nelze pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje a ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod. Tedy v případě pochybností postupovat mírněji (in dubio mitius). Odkázal na nálezy Ústavního soudu IV. ÚS 650/05 ze 16.8.2007 a nálezy sp. zn. IV ÚS 666/02, II. ÚS 667/02, I. ÚS 621/02.

Žalobce vyslovil názor, že pokud nemá žalovaný za prokázané pro jaký druh benzínu lze předmětný olej použít, přičemž je zcela zřejmé, že žalovaný měl o tom pochybnost, byl povinen postupovat mírněji. Zároveň znovu poukázal na skutečnost, že sporné přípravky jsou sice výrobcem deklarovány jako aditiva, ale žalobcem nejsou za tímto účelem dál prodávány. Proto nelze ani s jistotou přisoudit předmětným olejům jejich způsob použití jako přísada nebo plnidlo (aditiv). I tato aditiva mohou být ve skutečnosti použita jinak, než deklaruje výrobce.

Na základě shora uvedených skutečností žalobce navrhl zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného i jemu předcházejícího rozhodnutí celního úřadu.

Žalovaný podal k žalobě vyjádření a v jeho úvodu odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Popsal předmět sporu ve shodě se žalobou i odůvodněním

napadeného rozhodnutí. Uvedl, že na rozdíl od žalobce se domnívá, že dovezené přípravky jsou minerální oleje, které jsou předmětem spotřební daně podle § 45 odst. 7 zákona o spotřebních daních a žalobce je osoba, která je povinna daň přiznat a zaplatit. Citoval ust. § 45 odst. 2, 3 písm. i), odst. 4 a 7 uvedeného zákona. Podle žalovaného pro účely ust. § 45 odst. 7 není podstatné, kdo a jak často přísady nebo plnidla do minerálních olejů přidává. Rozhodné je pouze to, zda se jedná o výrobky určené k použití, nabízené k prodeji nebo používané jako přísada nebo plnidlo (aditiv) do minerálních olejů určených k použití, nabízených k prodeji nebo používaných pro pohon motorů. Že se jedná právě o takové výrobky vyplývá dle žalovaného z účelu použití, jak ho určil a deklaroval belgický prodávající, resp. výrobce, tj. společnost WYNN'S, a jak ho tato společnost i žalobce prezentovali na svých webových stránkách. Dále žalovaný uvedl, že ust. § 45 odst. 7 zákona o spotřebních daních je speciálním vůči ustanovení § 45 odst. 3 téhož zákona. Ustanovení § 45 odst. 3 písm. i) citovaného zákona zahrnuje veškeré chemické výrobky kódu nomenklatury 3811, aniž by bylo ještě stanoveno, jak budou použity. Tvzení žalobce, že přípravky pořídil za účelem dalšího prodeje, neshledal žalovaný jako podstatné, neboť při obchodování s jakýmkoliv zbožím lze předpokládat, že je určeno pro účely podnikání – dalšího prodeje. Žalovaný vyjádřil názor, že zákon o spotřebních daních má na mysli účel použití v technickém slova smyslu, tj. do jakého zařízení, k jaké technické činnosti je výrobek určen. Při jiném přístupu by ustanovení o účelu použití vybraných výrobků postrádala smyslu.

Žalovaný jednoznačně uzavřel, že povinnost daň přiznat vznikla na základě § 29 odst. 3 zákona o spotřebních daních v daném případě žalobci, který v souvislosti s dopravou předmětných vybraných výrobků do České republiky nesplnil všechny povinnosti stanovené v § 29 odst. 1 citovaného zákona.

Předmětné vybrané výrobky nebyly z Belgie do České republiky dopraveny v režimu podmíněného osvobození od daně ve smyslu § 25 a násl. zákona o spotřebních daních, proto není důvodu pochybovat o tom, že se jedná o vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu v jiném členském státě Evropské unie. Jejich odběratelem je žalobce a výrobky jsou určeny pro účely podnikání. Pro jejich dopravu do České republiky tedy žalobce musel splnit povinnosti stanovené v § 29 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Ze třech stanovených podmínek žalobce však splnil pouze dvě, neposkytl však zajištění daně.

Žalovaný vycházel z ust. § 29 odst. 1, 2, 3, § 3 písm. 1 bod 4, § 9 odst. 1 a § 29 zákona o spotřebních daních, která citoval, a uzavřel, že u předmětných výrobků nebylo prokázáno, že by se jednalo o výrobky zdaněné, ani oprávněně nabyté bez daně. Žalobce neposkytnutím zajištění daně nedodržel postup stanovený v § 29 odst. 1 citovaného zákona, proto mu podle jeho odstavce 3 vznikla povinnost podat daňové přiznání a zaplatit daň následující den po přijetí výrobků. Ze žalobcova dopisu ze dne 20. 7. 2012, ve spojení s jím vydanou fakturou č. 2012021 ze dne 23. 7. 2012, na jejímž základě část z těchto výrobků v rámci obchodu v České republice dále prodal společnosti Autopřipravky, s.r.o., lze určit, že nejzazším dnem, kdy byl žalobce na základě § 29 odst. 3 zákona o spotřebních daních povinen podat daňové přiznání a zaplatit spotřební daň bylo úterý 24. 7. 2012..

Na okraj pak žalovaný poznamenal, že stejná povinnost by žalobci vznikla i tehdy, pokud by se nesprávně připustilo, že dopravené výrobky jsou předmětem

spotřební daně podle § 45 odst. 3 písm. i) zákona o spotřebních daních a citoval z odůvodnění napadeného rozhodnutí.

V závěru žalovaný reagoval na námitku žalobce týkající se zvýšení sazby spotřební daně u přípravků obchodního názvu Petrol Clean 3, Einspritzreiniger/Limp. De Inject a Petrol Power 3. Uvedl, že žalobce pravděpodobně vůbec nepostřehl, že u Přípravků Petrol Clean 3 a Petrol Power 3 k jejímu zvýšení vůbec nedošlo. V podrobnostech pak odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde se dostatečně vypořádal s touto námitkou.

Z důvodů výše uvedených navrhl žalovaný, aby soud žalobu zamítl jako nedůvodnou ve smyslu ustanovení § 78 odst. 7 s.ř.s.

Při jednání před soudem setrvaly zúčastněné strany na svých právních závěrech a procesních návrzích.

Žalobce předložil svoje stanovisko k věci písemně a v něm zejména popsal, co ve smyslu ust. § 45 odst. 3 zákona o spotřebních lze podřadit pod minerální oleje uvedené pod kódy nomenklatury 3403 a 3811. Poukázal na to, že žalovaný předmětné minerální oleje, nabízené jako přísady nebo plnidla zdaňuje podle ust. § 45 odst. 7 zákona o spotřebních daních, i když § 45 odst. 3 citovaného zákona neumožňuje takový postup. Žalobce dále citoval ust. § 45 odst. 4, 5, 6 i 7 uvedeného zákona a za použití systematického výkladu dospěl k závěru, že § 45 odst. 7 zákona o spotřebních daních je možné použít jen tehdy, když se hodnocené minerální oleje nevejdou do předchozích odstavců. Podle žalobce lze tento závěr dovodit i jazykově, a to z citovaného ustanovení, které je uvozeno slovy „Předmětem daně jsou také..“

Konečně žalobce namítal, že názor žalovaného, že je to výrobce, popř. dodavatel předmětných minerálních olejů, kdo určil jejich účel ještě před jejich dopravení do České republiky, není podložen zákonem. Při tomto výkladu by ust. § 44 ve vazbě na ust. § 46 zákona o spotřebních daních postrádalo smysl.

K těmto argumentům žalobce pověřený pracovník žalovaného namítal, že uvádět na fakturách kódy kombinované nomenklatury je v mezinárodním obchodě zcela běžné vzhledem k tomu, že zpravidla usnadňují celní řízení v zemích dovozu, tj. zařídění předmětného zboží do příslušného kódu kombinované nomenklatury celního sazebníku, který je založen na kódech harmonizovaného systému, jenž je víceméně v rámci celého světa sjednocený. Rozhodně nelze zmíněným kódem vyjádřeným na zahraniční faktuře předurčovat zařídění daných výrobků podle národní legislativy daného státu, v posuzovaném případě podle zákona o spotřebních daních.

Za zásadní otázkou sporu označil skutečnost, zda dovezené výrobky jsou palivem nebo přísadou do paliva. Žalobce se dožaduje jejich zařídění pod ust. § 45 odst. 3 písm. i) zákona o spotřebních daních, kam se podřazují obecně látky kombinované nomenklatury 3811, z nichž vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit pouze tehdy, jsou-li určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů. V tomto názoru se žalobce zásadně mylí, neboť v posuzovaném případě se jedná o výrobky, které jsou předmětem daně podle § ust. 45 odst. 7, neboť jsou to přísady nebo plniva (aditiva) do minerálních olejů určených k použití, nabízených

k prodeji nebo používaných pro pohon motorů. Žalobcovu argumentaci označil za zcela účelovou, se snahou vyhnout se placení spotřební daně.

Pověřený pracovník žalovaného vyjádřil názor na konstrukci právní normy v § 45, a uvedl, že odst. 5 je rozšiřujícím ust. k odst. 1 až 3, jak vyplývá z jeho první věty. Obdobně je rozšiřujícím ust. i odst. 6. Pokud jde o ust. § 45 odst. 7 vyslovil názor, že je speciálním ust. ve vztahu k ust. § 45 odst. 3 písm. i), a poukázal na to, že ust. § 45 odst. 3 písm. k) má již přímo v sobě zahrnutu podmínku, že takové výrobky musí být určeny pro pohon motorů, aby vůbec takový výrobek byl předmětem spotřební daně.

Za zásadní pro projednávanou věc pak označil jak účel použití určil výrobce daných výrobků, tj. společnost WYNN'S. Odkázal na zaznamenané informace z internetových stránek této belgické společnosti a také informace zaznamenané z internetových stránek, přes které žalobce nabízel předmětné výrobky na internetu (zákazníkům). Žalobce sám na těchto stránkách v dokumentech nazývaných technické listy použil i návod k tomu, jak je používat. Z těchto stránek citoval a uzavřel, že je i z těchto údajů zřejmé, že nejenom výrobce, ale i sám žalobce deklaruje účel použití předmětných vybraných výrobků jako přísadu nebo plnivo (aditiv) do minerálních olejů určených k použití, nabízených k prodeji nebo používaných k pohonu motorů.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen "s.ř.s."). O věci usoudil následovně.

Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že dopisem datovaným dnem 20. 7. 2012 oznámil žalobce, prostřednictvím daňové poradkyně Ing. D. P., s odkazem na ust. § 6 odst. 2 daňového řádu, že bude realizovat dodávku minerálních olejů, a připojil proformafaktury společnosti WYNN'S. Uskutečnění této obchodní transakce potvrdil dopisem ze dne 20. 8. 2012, v němž v souladu s ust. § 136 odst. 5 daňového řádu sdělil, že ve zdaňovacím období červenec 2012 zmíněné minerální oleje od uvedené společnosti pořídil. V obou oznámeních zároveň sdělil, že dovezené zboží není předmětem spotřební daně a nevznikla mu proto daňová povinnost ke spotřební dani, ke které je registrován. I přes opakované výzvy celního úřadu (17. 10. 2012 a 7. 11. 2012) setrval žalobce na stanovisku, že nakoupené minerální oleje nepodléhají spotřební dani. Sice dne 2. 11. 2012 podal na výzvu celního úřadu (17. 10. 2012) daňové přiznání ke spotřební dani z minerálních olejů, výši přiznané daně však vyčíslil ve výši 0. Svoje stanovisko zdůvodnil zněním ustanovení § 45 odst. 3 písm. 1 zákona o spotřebních daních, a tvrdil, že jím dovážené přípravky nejsou určeny k použití, nabízené k prodeji nebo používané jako přísada nebo plnivo (aditiv) do minerálních olejů.

Dne 14. 2. 2013 vydal celní úřad platební výměr a vyměřil žalobci za měsíc červenec 2012 spotřební daň ve výši 28.615 Kč. K podanému odvolání žalovaný napadené rozhodnutí změnil v částce předepsané daně, když ji zvýšil na 28.953 Kč.

Jak bylo shodně uvedeno žalobcem i žalovaným, předmětem sporu je zda výrobky lce Proof Diesel, Diesel Power 3, Petrol Clean 3, Supremium Diesel, Diesel Clean 3, Einspritzreiniger/Limp. de Inject, Petrol Power 3 a Diesel Particulate Filter

Regenerator, dodané žalobci belgickou společností WYNN'S, se posuzují podle ust. § 45 odst. 1 písm. i) nebo § 45 odst. 7 zákona o spotřebních daních, a zda to byl žalobce, kdo byl povinen podat daňové přiznání a zaplatit spotřební daň.

Podle ust. 29 zákona o spotřebních daních nazvaný jako „Doprava vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu v jiném členském státě pro účely podnikání“ v odst. 1 stanoví: *„Právnícká nebo fyzická osoba odebírající vybrané výrobky z jiného členského státu pro účely podnikání je povinna před odebráním těchto vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu v jiném členském státě se registrovat jako plátce daně a oznámit celnímu úřadu množství vybraných výrobků a poskytnout zajištění daně.“*

V odst. 2 je uvedeno, že *„Osoba uvedená v odstavci 1 poskytuje zajištění daně ve výši, kterou by byla povinna přiznat a zaplatit, pokud by vybrané výrobky byly uvedeny do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 60 odst. 13). Tato osoba zajistí daň převodem nebo složením finančních prostředků na depozitní účet pro zajištění daně zřízený celním úřadem, přičemž po dobu zajištění daně nevzniká nárok na úrok z částky složené na tomto depozitním účtu pro zajištění daně. Se souhlasem osoby, která poskytla zajištění daně, může celní úřad poskytnutým zajištěním daně uhradit daň. Pokud tak neučiní, rozhodne o uvolnění zajištění daně do 5 pracovních dnů ode dne, kdy částka daně zaplacená podle odstavce 3, 6 nebo 8 byla připsána na určený účet celního úřadu, v jehož územní působnosti má osoba uvedená v odstavci 1 sídlo nebo místo pobytu.“*

Konečně v odst. 3 citovaného ust. zákon stanoví, že *„Po odběru vybraných výrobků nebo po ukončení dopravy je právnícká nebo fyzická osoba uvedená v odstavci 1 povinna podat daňové přiznání a zaplatit daň. Pokud právnícká nebo fyzická osoba nedodrží postup stanovený v odstavci 1, je povinna podat daňové přiznání a zaplatit daň následující pracovní den po přijetí výrobků.“*

Které výrobky jsou předmětem spotřební daně stanoví zákon o spotřebních daních v § 45. Dle jeho odst. 3 jsou předmětem daně také minerální oleje pod kódy nomenklatury uvedenými pod písm. a) až k). Pod písm. i) jsou zařazeny minerální oleje označené kódem 3811. V odst. 4 je dále uvedeno, že *„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.“*

Dle celního sazebníku pod kódem nomenklatury 3811 jsou zařazeny *„antidetonační přípravky (proti klepání motoru), oxidační inhibitory, pryskyřičné inhibitory, zlepšovače viskozity, antikoroční přípravky a jiná připravená aditiva pro minerální oleje (včetně benzínu) nebo jiné kapaliny používané pro stejné účely jako minerální oleje.“*

Podle odst. 4 citovaného 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.“*

Podle ust. § 45 odst. 7 „Předmětem daně jsou také výrobky určené k použití, nabízené k prodeji nebo používané jako přísada nebo plnidlo (aditiv) do minerálních olejů určených k použití, nabízených k prodeji nebo používaných pro pohon motorů s výjimkou výrobků, které absorbují vodu z minerálních olejů v nádržích a palivových systémech.“

Komentář k tomuto ustanovení konstatuje, že „Tento odstavec definuje poslední skupinu výrobků, které jsou předmětem daně z minerálních olejů. Jedná se o hotové výrobky, které jsou určeny k použití jako přísada nebo aditivum do minerálního oleje, jež jsou určeny pro pohon motorů. Přísady a aditiva jsou výrobky, které vylepšují nejrůznější parametry paliva.

Aditiva, která se přidávají do motorových benzinů, obsahují detergenty, antikoroziční přísady a antioxidanty. Detergenty jsou látky, které napomáhají uvolňování vzniklých usazenin v palivovém systému. Antikoroziční přísady chrání palivový systém a pracovní plochy motorů před korozí. Antioxidanty jsou látky, které zvyšují stabilitu motorových benzinů a zabraňují vzniku nečistot a usazenin při jeho skladování.

Aditiva, která se přidávají do motorové nafty, obsahují přísady pro zvýšení cetanového čísla, detergenty, protikoroziční inhibitory, odkalovače, mazivostní přísady a odpěňovače. Přísady pro zvýšení cetanového čísla snižují prodlevu od vstříknutí nafty do spalovacího prostoru po její vznícení. Detergenty snižují množství úsad ve vstřikovacím systému a ve spalovacích prostorech, a pomáhají tyto úsady vynést z motoru. Protikoroziční inhibitory se většinou přidávají do nafty přepravované na větší vzdálenosti kovovým potrubím, chrání tím potrubí před korozí a snižují znečištění nafty částicemi rzi a zároveň chrání palivovou soustavu vozidla před korozí.

Odkalovače rychle odstraňují vodu z nafty, která může způsobit korozi palivového systému, a vracejí jí původní čirý vzhled. Mazivostní přísady chrání pohyblivé díly vstřikovacího čerpadla před opotřebením a poškozením a přidávají se především do nafty s nízkým obsahem síry. Při čerpání či stáčení nafty pomocí čerpadel má nafta tendenci pění. Nádrž potom nejde úplně naplnit a zvyšuje se riziko rozlití přebytečné nafty. Aditiva snižující pění nafty také zrychlují rozpad a usazování vzniklé pěny.“

Krajský soud hodnotil postup celního úřadu i žalovaného z pohledu citovaných ustanovení zákona o spotřebních daních a zcela se ztotožnil se závěry žalovaného, jak je podrobně rozebral na straně 7 až 10 napadeného rozhodnutí.

Mezi účastníky nebylo sporu o tom, že výrobky Ice Proof Diesel, Diesel Power 3, Petrol Clean 3, Supremium Diesel, Diesel Clean 3, Einspritzreiniger/Limp. de Inject, Petrol Power 3 a Diesel Particulate Filter Regenerator, dodané žalobci belgickou společností WYNN'S, jsou minerálními oleji a tedy vybranými výrobky ve smyslu § 1 zákona o spotřebních daních. Žalovaný na základě vlastního šetření, jak ho zdokumentoval na str. 6 v odst. 3 a na str. 8 v odst. 3 napadeného rozhodnutí, je identifikoval jako přísadu nebo plnidlo (aditiv) do minerálních olejů, konkrétně do nafty nebo benzínu, přičemž nejde o přísady nebo plnidla, která absorbují vodu z těchto minerálních olejů v nádržích a palivových systémech. Žalobce tento závěr nezpochybnil, sám v žalobě uvedl, že dovezené přípravky se přidávají do pohonných

hmot, a to pouze občas, cílem není změna vlastností pohonných hmot, nýbrž např. pročištění ventilů, odstranění koroze motorů apod.

Žalobce a žalovaný však zaujali odlišný názor na to, zda uvedené výrobky podléhají spotřební dani ve smyslu ust. § 45 odst. 7, jak tvrdí celní úřad i žalovaný.

Především nelze souhlasit s tvrzením žalobce, že citované ustanovení (§ 45 odst. 7) lze použít jen tehdy, pokud se minerální oleje „nevejdou“ do předchozích odstavců, a tento závěr opřel o úvodní text tohoto ustanovení kde se říká, že „Předmětem daně jsou také výrobky...“. Žalobce ve své argumentaci zcela přehlíží, že takto jsou, kromě odst. 1 citovaného ustanovení uvedeny všechny jeho další odstavce (2, 3, 5, 6, 7), tedy včetně odst. 3., který na danou věc aplikuje sám žalobce. Každý z citovaných odstavců upravuje specifickou skupinu výrobků, které spotřební dani podléhají a je třeba souhlasit se žalovaným, že odst. 5 a 6 je rozšiřujícím ustanovením k odst. 1 až 3.

Protože není pochyb, že dovezené vybrané výrobky jsou jak belgickou společností WYNN'S tak i žalobcem deklarovány jako přísady, plnidla (aditiva) do minerálních olejů, konkrétně do nafty nebo benzínu, určených k použití, nabízených k prodeji nebo používaných k pohonu motorů, je nutné je jednoznačně podřadit pod ust. § 45 odst. 7 zákona o spotřebních daních. Tento výklad podporuje i shora citovaný komentář k tomuto ustanovení. V podrobnostech pak krajský soud odkazuje v plném rozsahu na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, zejména pak na jeho strany 7 až 10.

Zmíněné výrobky nebyly do České republiky dovezeny v režimu podmíněného osvobození, jde tedy o vybrané výrobky uvedené do oběhu v jiném členském státě Evropské unie (viz § 25 a násl. zákona o spotřebních daních). Povinnost podat k této dani přiznání a daň uhradit vznikla žalobci dle § 29 odst. 3 zákona o spotřební dani následující pracovní den po přijetí výrobků, neboť neposkytl zajištění daně, jak mu ukládá citovaný zákon v § 29 odst. 1.

Druhá uplatněná žalobní námitka směřovala proti postupu žalovaného, který změnil rozhodnutí celního úřadu a spotřební daň za měsíc červenec 2012 zvýšil z částky 28.615 Kč na částku 28.953 Kč. Žalovaný rozvedl důvody, které ho vedly k této změně v odst. 2 na str. 10 napadeného rozhodnutí. Žalobce tvrdil, že u aditiv s obchodním názvem Petrot Clean 3, Einspritzreiniger/Limp. De Inject a Petrol Power 3 postupoval žalovaný nesprávně, když dovodil, že pokud nebylo prokázáno, zda se jedná o aditiva do benzínu s obsahem olova do 0,013 g/l včetně nebo do benzínu s obsahem olova nad 0,013 g/l, a lze je použít do obou druhů benzínu, je třeba namísto sazby daně 12.840 Kč/1000 litrů použít sazbu 13.710 Kč/1000 litrů.

Krajský soud z platebního výměru zjistil, že vybrané výrobky pod číselným označením 38003 v množství 1.98 (množství v 1000 l) celní úřad zdanil sazbou 10.950/1.000 l a zbývající vybrané výrobky pod číselným označením 380001 v množství 0,5 (množství v 1.000 l) podrobil sazbě 12.840 Kč/1.000 l. Celková výše daně činila 28.615 Kč. Žalovaný změnil označení vybraných výrobků a důvody pro svůj postup uvedl na straně 10 odst. 3 a str. 11 odst. 1 odůvodnění napadeného rozhodnutí. K této změně označení vybraných výrobků neměl žalobce výhrady.

Žalovaný ponechal daň vyměřenou platebním výměrem celního úřadu u vybraných výrobků číselného označení 278003 (původně 380003) beze změny. Výrobky původního číselného označení 380001 rozdělil a podřadil je v množství 0,15 (množství v 1.000 l) s číselným označením 278002 pod původní sazbu 12.840 Kč/1.000 l, a jen zbývající množství vybraných výrobků, které zařadil pod označení 278001, v množství 0,39 (množství v 1.000 l) zdanil sazbou 13.710 Kč/ 1.000 l. Celkem žalobci vyměřil daň ve výši 28.953 Kč, tedy o 338 Kč více než celní úřad. Žalobce tedy chybně tvrdil, že rozdíl činí 470. Důvody pro tento postup žalovaný podrobně rozebral v odůvodnění napadeného rozhodnutí na straně 10 odst. 2 a krajský soud na tam učiněné závěry plně odkazuje.

Žalobce v žalobě poukázal na to, že za situace, kdy právo umožňuje dvojitý výklad, měla být ve smyslu čl.4 odst.4 Listiny základních práv a svobod šetřena podstata a smysl základních práv a svobod. Tedy v případě pochybností měl žalovaný postupovat mírněji podle zásady in dubio mitius. V žalobě však nijak blíže nespecifikoval, v čem, podle jeho názoru, žalovaný pochybil při aplikaci zákona o spotřebních daních, konkrétně při použití sazby daně. Krajský soud zjistil, že žalovaný v případě výrobků zařazených pod označení 278001 vycházel z ust. § 48 odst. 12 zákona o spotřebních daních, podle kterého *„Výrobky používané jako přísada nebo plnidlo do minerálních olejů se zdaňují stejnou sazbou jako minerální olej, pro který jsou určeny. Pokud jsou tyto výrobky určeny jako přísada nebo plnidlo do dvou nebo více minerálních olejů, pro které je stanovena rozdílná sazba daně, zdaňují se sazbou daně vyšší.“* Z údajů obsažených ve správním spise vyplývá, že výrobek obchodního názvu Einspritzreiniger/Limp. De Inject je určen jak do tzv. olovnatých tak i bezolovnatých benzínů. Ani tato zjištění žalovaného žalobce nezpochybnil. Je tedy nepochybné, že tyto zmíněné vybrané výrobky byly určeny jako přísada nebo plnidlo do tzv. olovnatých i bezolovnatých minerálních olejů a citované ust. § 48 odst. 12 zákona o spotřebních daních jednoznačně stanoví, že v případech, kdy jsou výrobky určeny jako přísada nebo plnidlo do dvou nebo více minerálních olejů, pro které je stanovena rozdílná sazba daně, zdaňují se sazbou daně vyšší. Pro aplikaci zásady in dubio mitius nedává citované ustanovení žádný prostor.

Z výše uvedených důvodů krajský soud shledal napadené rozhodnutí zcela v souladu se zákonem a proto žalobu jako nedůvodnou podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s. Podle něj má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V řízení před krajským soudem žalobce úspěch neměl, žalovaný náhradu nákladů řízení nepožadoval. Vzhledem k tomu bylo rozhodnuto o náhradě nákladů řízení tak, jak je uvedeno ve výroku II. tohoto rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Hradci Králové dne 31. března 2016

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu