



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Balejové a soudkyň JUDr. Marie Trnkové a Mgr. Heleny Nutilové v právní věci žalobce **K – HNH, spol. s r. o.**, IČO: 62522531, se sídlem Kovářov č. p. 44, zastoupeného JUDr. Petrem Ulmannem, advokátem se sídlem Liberec, Jestřábí 974, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 7, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 4. 2014, č. j. 4738-2/2014-900000-304.2,

t a k t o :

Žaloba **s e z a m í t á .**

Žalovanému se náhrada nákladů řízení **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 24. 4. 2014, č. j. 4738-2/2014-900000-304.2 (dále jen „napadené rozhodnutí“), vydaným podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) žalovaný zamítl odvolání žalobce a tím potvrdil dodatečný platební výměr Celního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 3. 12. 2013, č. j. 21124-15/2013-520000-51, kterým správce daně za použití § 34 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění platném ke dni 28. 2. 2011 (dále jen „zákon o spotřebních daních“) a podle čl. 220 odst. 1 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní kodex“)

žalobci dodatečně vyměřil spotřební daň z minerálních olejů ve výši rozdílu mezi částkou spotřební daně původně vyměřenou rozhodnutím v celním řízení dne 28. 2. 2011 pod č. 11CZ0362001125HEY3 formou Jednotného správního dokladu a částkou spotřební daně nově stanovenou. Doměřená částka daně činila 9 897 Kč. Podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu vyměřil správce daně žalobci dále penále ve výši 1 980 Kč (20% z částky dodatečně vyměřené daně).

Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce dne 4. 7. 2014 žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích.

Žalobce v žalobě předně namítá rozpor zákona o spotřebních daních s komunitárním právem a s Ústavou ČR. Žalobce je toho názoru, že žalovaný nesprávně vyměřil spotřební daň za dovoz rašelinových briket do ČR v roce 2011 a nesprávně na daný případ aplikoval § 45 odst. 6 a § 48 odst. 11 zákona o spotřebních daních. Žalovaný se nevyrovnal s námitkami žalobce o přednosti komunitárního práva před právem národním. Žalobce argumentoval především zněním směrnice Rady 2003/96/ES, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny (dále jen „směrnice 2003/96/ES“), a směrnice Rady 2008/118/ES, o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS (dále jen „směrnice 2008/118/ES“).

Směrnice 2003/96/ES určila mimo jiné strukturu energetických produktů a elektřiny podléhající spotřební dani a zavedla pravidla sjednocující zdanění těchto výrobků v členských státech EU. Do tohoto rámce společného zdanění energetických produktů (určených mimo jiné k výrobě tepla) rašelina a produkty z ní zařazeny nebyly. Žalobce odkazuje na čl. 1 a 2 směrnice 2003/96/ES, ze kterých vyplývá, že členské státy zdaní energetické produkty a elektřinu v souladu s touto směrnicí a že pro účely této směrnice se pojmem „energetické produkty“ rozumějí mimo jiné výrobky kódů KN 2701, 2702 a 2704 až 2715. Kód 2703 vyhrazený pro rašelinu v tomto výčtu uveden není. V čl. 2 odst. 3, větě třetí citované směrnice se pak uvádí, že „*kromě výrobků uvedených v odstavci 1, které jsou předmětem daně, se všechny další uhlovodíky s výjimkou rašeliny, které jsou určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo použity k topení, zdaňují sazbou v téže výši jako sazba pro obdobný energetický produkt*“. Žalobce dále odkazoval na čl. 1 odst. 1 písm. a) a čl. 1 odst. 3 písm. a) směrnice 2008/118/ES. Z posledně jmenovaného článku se podává, že členské státy mohou vybírat daně (*taxes*, nikoliv *excise*) z výrobků jiných, než zboží podléhající spotřební dani. Žalobce k tomu uvádí, že z rozsudku Evropského soudního dvora ve spojených věcech C-145/06 a C-146/06 vyplývá, že zdanění energetických produktů jinou nepřímou daní je možné, pokud nejsou energetické produkty používány jako palivo nebo pohonná hmota. Žalobce dovodil, že komunitární úprava brání zdanění rašelinových briket jako paliva spotřební daní, a to z důvodu harmonizace daňových sazeb spotřební daně energetických produktů. Žalobce opakovaně poukázal na to, že čl. 2 odst. 3 směrnice 2003/96/ES výslovně rašelinu ze zdanění spotřební daní vyjímá a stanoví, že nemá být daněna jako další uhlovodíky sazbou v téže výši jako sazba pro obdobný energetický produkt. Rašelina a výrobky z ní se totiž žádným energetickým produktem uvedeným ve směrnici nepodobají; proto ji nelze zdaňovat jako ostatní uhlovodíky. Tím se chtěl evropský zákonodárce vyhnout výkladovým problémům při posuzování toho, jakému energetickému produktu či minerálnímu oleji se rašelina nejvíce podobá, neboť rašelina minerálním olejům ve vlastnostech podobná není.

Český zákonodárce v zákoně o spotřebních daních deklaruje, že tento zákon zapracovává směrnice 2003/96/ES a 2008/118/ES. Žalobce poukazuje na § 45 odst. 6 a § 48

odst. 11 zákona o spotřebních daních, ze kterých vyplývá, že český zákonodárce přejal text čl. 2 odst. 3 směrnice 2003/96/ES, ovšem z nezjistitelných důvodů zařadil jako předmět daně v rozporu s evropskou směrnicí i rašelinu. Podle žalobce k tomu došlo chybou nebo sice snahou rašelinu zdanit, ovšem při neznalosti fyzikálních vlastností rašeliny a při nevědomosti o její nepodobnosti jakékoliv látky podle § 48 odst. 11 zákona o spotřebních daních.

Právní úprava § 45 odst. 6 a § 48 odst. 11 zákona o spotřebních daních je podle žalobce v rozporu s čl. 2 odst. 3, větou třetí směrnice 2003/96/ES, neboť tato směrnice rašelinu zcela vyjímá z možnosti ji zdanit sazbou v téže výši za obdobný produkt; tento zakázaný způsob zdanění byl přitom správními orgány aplikován. Česká právní úprava je též v rozporu s čl. 1 odst. 3 písm. a) směrnice 2008/118/ES, který sice umožňuje zdanit výrobky jiné, než zboží podléhající spotřební dani podle této směrnice, nikoliv však spotřební daní pro energetické produkty a minerální oleje, která podléhá harmonizaci a regulaci dle směrnice 2003/96/ES. Žalobce doplňuje, že v žádném jiném členském státě EU není rašelina spotřební daní zatížena a pokud je vůbec zdaněna, pak je to některým typem ekologické daně v rámci daně z paliv.

Žalobce je též přesvědčen o tom, že rašelinové brikety jsou v rozporu se svojí fyzikální povahou a skupenstvím zařazeny pod spotřební daň z minerálních olejů, ačkoliv žádné z těchto látek se svými vlastnostmi nepřibližuje. Rašelinové brikety i rašelina samotná je za normální teploty skupenství pevného. Rašelina se nejvíce přibližuje vlastnostmi a použitím patrně dřevu či biomase, možná uhlí. Rašelinové brikety by mohly podléhat maximálně zdanění daní z paliv či jinou ekologickou daní, nikoliv zdanění spotřební daní z minerálních olejů.

Postup celních orgánů je nepředvídatelný pro jakéhokoliv dovozce a podnikatele, a je tedy v rozporu s právem na podnikání, zaručeným v čl. 26 Listiny základních práv a svobod. Žalovaným odkazovaná aplikace TARIC se vztahuje na zboží dovážené ze zemí mimo EU. Společný rámec EU TARIC rašelinu ani produkty z ní jako předmět spotřební daně nezná, neboť je úpravou čl. 2 odst. 3, věty třetí směrnice 2003/96/ES a čl. 1 odst. 3 písm. a) směrnice 2008/118/ES v rámci EU ze zdanění spotřební daní vyloučena.

Žalobce též vznesl námitku nerovného přístupu k osobám zúčastněným na správě daní. Žalovaný při doměření spotřební daně za dovoz rašelinových briket v roce 2011 porušil zásadu uvedenou v § 6 odst. 1 daňového řádu, neboť porušil žalobcovo právo na rovné procesní postavení. V ČR je několik producentů rašeliny a rašelinových briket. Žalobci přitom není známo, že by u některého z těchto domácích producentů žalovaný provedl kontrolu přiznání ke spotřební dani a doměřil spotřební daň. Žalobce navíc dovoz rašeliny v roce 2011 řádně deklaroval a řízení s ním bylo zahájeno až téměř po třech letech v roce 2013, přestože jak tvrdí žalovaný v napadeném rozhodnutí, je zákonná úprava zdanění rašelinových produktů pro výrobu tepla uzákoněna v ČR již od roku 2008. Jak vyplývá z poznatků žalobce, v letech 2008 až 2013 nebyla spotřební daň z rašeliny, a to ani při dovozu, vymáhána. Dokonce sami pracovníci celní správy poradili žalobci vyplnit v dovozních dokladech výši spotřební daně 0 Kč, což může žalobce svědecky doložit. V roce 2013 změnil žalovaný výklad zákona a zahájil kontrolní akci na dodání rašelinových briket, ovšem podle informací žalobce jen u některých spíše menších dovozců. Postup celní správy je nejednoznačný, nepředvídatelný, selektivní a zvýhodňující producenty rašelinových energetických produktů v ČR před dovozci rašelinových briket ze zahraničí. Žalobce navrhoval, necht' žalovaný předloží, v kolika případech byla provedena kontrola u tuzemských producentů rašeliny. Dále navrhl důkaz

výslechem zaměstnance celní správy, který žalobci poradil, aby si při dovozu rašelinových briket vyplnil nulovou sazbu spotřební daně.

Žalobce též považuje za nepřezkoumatelné odůvodnění napadeného rozhodnutí ohledně otázky, proč na zdanění rašeliny byl aplikován § 48 odst. 11 zákona o spotřebních daních tak, že se podle § 45 odst. 1 téhož zákona rašelinovým briketám nejvíce podobají těžké topné oleje. Zdůvodnění, že se v případě těžkých topných olejů jedná o tuhé či polotuhé látky nepovažuje žalobce za logické. Rašelinové brikety mají dvě biologické, fyzikální či chemické podobnosti s těžkými topnými oleji, a to že vznikly z rostlin a mohou sloužit k výrobě tepla. Jinou podobnost podle žalobce nemají. Toto podle žalobce svědčí o tom, že § 45 odst. 6 zákona o spotřebních daních nemá na rašelinu vůbec dopadat, neboť při použití § 48 odst. 11 ve spojení s § 45 odst. 1 zákona o spotřebních daních je zřejmé, že toto ustanovení neobsahuje žádnou podobnou položku, podle které by rašelina mohla být zdaněna. Zákon o spotřebních daních nelze na rašelinové brikety aplikovat. Způsob, jakým žalovaný tento zákon aplikoval, svědčí o jeho libovůli při užití diskreční pravomoci. Podle žalobce byly správní orgány povinny odůvodnit nejen to, proč se těžký topný olej nejvíce blíží rašelině, nýbrž i to, proč nelze použít jinou sazbu pro jiný minerální olej. Toto odůvodnění v napadeném rozhodnutí chybí.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Žalovaný uvedl, že je přesvědčen, že zákon o spotřebních daních není v rozporu s Ústavou, Listinou základních práv a svobod ani s komunitárním právem. Žalovaný poukázal na to, že jak daně spotřební, tak i tzv. ekologické daně mají svůj původ ve směrnici 2003/96/ES. Není tedy podstatné, zda je daň nazvána jako daň spotřební či daň z pevných paliv.

Žalovaný nesouhlasí s tím, že by uplatňoval nerovný přístup k různým daňovým subjektům. Zdůraznil, že rašelina je předmětem daně, pouze pokud je určena k použití, nabízená k prodeji nebo užívána k výrobě tepla. Při kontrole plnění daňových povinností je tedy vždy nutné zkoumat, k jakému účelu je rašelina určena. Samotná skutečnost, že subjekt vyrábí rašelinové výrobky, ještě sama o sobě neznamena, že je automaticky plátcem spotřební daně. Žalobcem navržený důkaz považuje žalovaný za bezpředmětný, neboť i při případném zjištění, že u tuzemských producentů rašeliny nebyla u všech provedena kontrola, by nic nezměnilo na daňové povinnosti žalobce. Pokud se žalobce dovolával svědectví blíže neurčeného pracovníka žalovaného, pak žalovaný poukázal na to, že za správnost a úplnost údajů na celním prohlášení a na daňovém přiznání nese odpovědnost žalobce jako deklarant. Žalovaný odmítl, že by kontroly dovozu rašeliny byly prováděny za účelem zvýhodnění tuzemské produkce.

Námítka, že řízení bylo zahájeno až téměř po třech letech od dovozu zboží je nepřesná, neboť se jednalo o kontrolu dovozu zboží z roku 2011 a kontrola byla zahájena v srpnu 2013 s tím, že dodatečný platební výměr byl vydán v prosinci 2013. Lhůty pro vyměření daně tak byly zcela zachovány. Samotná skutečnost, že kontrola nebyla zahájena ihned po propuštění zboží, nelze považovat za porušení zásady podle § 7 daňového řádu. Napadené rozhodnutí považuje žalovaný ve vztahu k užití daňové sazby pro těžké topné oleje za přezkoumatelné.

Ze správního spisu vyplynuly pro nyní projednávanou věc následující podstatné skutečnosti: Dne 13. 8. 2013 byla u žalobce zahájena kontrola po propuštění zboží, prováděná podle čl. 13 a čl. 78 celního kodexu, která byla zaměřena na ověření správnosti deklarovaného sazebního zařazení zboží, deklarované celní hodnoty zboží a účelu použití zboží v celních

prohlášení č. 11CZ03620018R7FUJ5 ze dne 25. 10. 2011 a č. 11CZ0362001125HEY3 ze dne 28. 2. 2011 (protokol č. j. 21124-3/2013-520000-51). Dne 23. 9. 2013 byl proveden výslech svědka nrap. Libora Souchy, který dne 28. 2. 2011 na základě celního prohlášení č. 11CZ0362001125HEY3 rozhodl o propuštění dovážených rašelinových briket do celního režimu volného oběhu (protokol č. j. 21124-7/2013-520000-51). Dne 7. 11. 2013 byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolního zjištění (protokol č. j. 21124-12/2013-520000-51). Dne 2. 12. 2013 bylo se žalobcem projednáno jeho vyjádření k výsledku kontrolního zjištění (protokol č. j. 21124-13/2013-520000-51). Zpráva o provedené kontrole č. j. 2114-14/2013-520000-51 byla se žalobcem projednána dne 2. 12. 2013. Správce daně vydal dne 3. 12. 2013 pod č. j. 21124-15/2013-520000-51 dodatečný platební výměr, kterým za použití § 34 zákona o spotřebních daních a podle čl. 220 odst. 1 celního kodexu žalobci dodatečně vyměřil spotřební daň z minerálních olejů ve výši rozdílu mezi částkou spotřební daně původně vyměřenou rozhodnutím v celním řízení dne 28. 2. 2011 pod č. 11CZ0362001125HEY3 formou Jednotného správního dokladu a částkou spotřební daně nově stanovenou. Doměřená částka daně činila 9 897 Kč. Podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu vyměřil správce daně žalobci dále penále ve výši 1 980 Kč (20% z částky dodatečně vyměřené daně). V odůvodnění tohoto rozhodnutí správce daně uvedl, že dne 28. 2. 2011 bylo do volného oběhu propuštěno zboží deklarované jako „rašelinové brikety – určené k topení“ pod položkou kombinované nomenklatury 2703 00 00 TARIC kód 00 „Rašelina (včetně rašelinového steliva), těž aglomerovaná“ se stanovenou celní sazbou pro třetí země 0%. V kolonce 44/1 celního prohlášení byl uveden kód 0001, který osvobozuje zboží od spotřební daně. Podle § 45 odst. 6 zákona o spotřebních daních jsou rašelinové brikety používané pro výrobu tepla předmětem spotřební daně. Podle § 48 odst. 11 zákona o spotřebních daních se výrobky uvedené v § 45 odst. 6 téhož zákona zdaňují stejnou sazbou jako minerální olej uvedený v odst. 1 § 45 téhož zákona, kterému se vlastnostmi a účelem použití nejvíce přibližují. V uvedeném ustanovení nejsou žádná minerální paliva v pevném skupenství. Podle účelu použití (k výrobě tepla) se briketám nejvíce přibližují těžké topné oleje podle § 45 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních se sazbou spotřební daně 472 Kč/t.

K odvolání žalobce vydal žalovaný dne 24. 4. 2014 pod č. j. 4738-2/2014-900000-304.2 napadené rozhodnutí, kterým podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu odvolání zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že v projednávané věci se jedná o dovoz zboží ze třetí země (Ukrajina), konkrétně jde o dovoz rašelinových biobriket určených k topení v množství 20 968 kg. Zboží bylo zařazeno pod položku kombinované nomenklatury KN 2703 00 00. Rašelina je podle § 45 odst. 6 zákona o spotřebních daních předmětem spotřební daně z minerálních olejů. Přestože žalovaný souhlasil se žalobcem, že rašelina svou povahou není minerálním olejem, je nutno vycházet z vůle zákonodárce, který touto daní zdanil i výrobky, které jsou používány k totožnému účelu jako minerální oleje (např. pohon motorů, výroba tepla). Přestože tedy rašelinové brikety nejsou minerálním olejem, jsou předmětem spotřební daně z minerálních olejů podle § 45 odst. 6 zákona o spotřebních daních vzhledem ke svému zařazení a vzhledem ke způsobu použití.

Žalovaný dále uvedl, že rašelina není energetickým produktem ve smyslu směrnice 2003/96/ES a není tudíž ani zbožím podléhajícím spotřební dani ve smyslu čl. 1 odst. 1 písm. a) směrnice 2008/118/ES. Z toho žalovaný dovodil, že v rámci Evropské unie není zájem na stanovení jednotného závazného postupu při zdaňování rašeliny. Podle žalovaného nelze čl. 2 odst. 3, větu třetí směrnice 2003/96/ES vykládat tak, že by zcela vylučoval či snad zakazoval zdanění rašeliny jako takové. Rašelina je pouze vyloučena z povinného způsobu zdanění společnou minimální sazbou. Je tedy zcela na úvaze a potřebě členského státu, jakou

sazbou rašeliny v rámci národní úpravy zdaní. Rozpor právní úpravy s komunitárním právem žalovaný neshledal.

Žalovaný konstatoval, že rašelina byla výslovně ze zdanění spotřební daní z minerálních olejů vyloučena v období od 1. 1. 2004 do 31. 12. 2007 (viz § 45 odst. 6 zákona o spotřebních daních v tehdejší znění). Od 1. 1. 2008 byl zákon o spotřebních daních novelizován tak, že výrobky náležející do skupiny KN 2703, na které se nevztahuje zákonná výjimka a které jsou určeny k použití, nabízené k prodeji nebo používané pro výrobu tepla, jsou bez dalšího předmětem spotřební daně z minerálních olejů. Vzhledem k tomu, že v rámci ekologických daní (viz zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, část čtyřicátá šestá: Daň z pevných paliv, ve znění v době rozhodování správního orgánu) zákonodárce zdanil pouze koks a polokoks z rašeliny, tak ostatní výrobky z rašeliny, určené pro výrobu tepla, jsou předmětem spotřební daně z minerálních olejů.

Pokud jde o sazbu zdanění podle § 48 odst. 11 zákona o spotřebních daních, která se odvíjí od sazby jako minerální olej uvedený v § 45 odst. 1, kterému se vlastnostmi a účelem použití výrobek podle § 45 odst. 6 téhož zákona nejvíce přibližuje, pak se žalovaný ztotožnil se správcem daně, že je na posuzovaný případ nutné vztáhnout sazbu daně, která se vztahuje na těžké topné oleje. Argumentace správce daně k této otázce se žalovanému jeví jako dostatečná, srozumitelná a logická, neboť správce daně zohlednil při stanovení sazby daně účel použití (výroba tepla) a vlastnosti těžkého topného oleje, když konstatoval, že se jedná o polotuhé nebo tuhé látky, nikoliv o látky plynné. Závěr o podobnosti rašelinových briket a těžkých topných olejů nebyl žalobcem vyvrácen. Tvrzeň libovůle celních orgánů je vyloučena, neboť zákon o spotřebních daních jednoznačně stanoví, jak se má při zdanění rašeliny, která je předmětem spotřební daně podle § 45 odst. 6 zákona o spotřebních daních, postupovat. Žalovaný doplnil, že sazby pro minerální oleje KN 2710 jsou, kromě těžkých topných olejů, vzhledem k jejich vlastnostem stanoveny v korunách českých za 1000 litrů; u těžkých topných olejů je sazba stanovena v korunách českých za jednu tunu. Obdobně u minerálních olejů KN 2711 je sazba stanovena v korunách českých za jednu tunu, ovšem v tomto případě se jedná o zkapalněné ropné plyny.

Pokud žalobce namítal, že ani úředníci celní správy nevěděli, jak předmětné zboží zařadit, pak s tím žalovaný nesouhlasil. Sazební zařazení nebylo nikterak zpochybňováno. Spotřební daň byla dodatečně vyměřena, neboť žalobce deklaroval dovážené zboží jako zboží osvobozené od spotřební daně. Za podané celní prohlášení má plnou odpovědnost žalobce jako deklarant (podle § 18 odst. 2 zákona o spotřebních daních se za daňové přiznání považuje celní prohlášení, jímž je navrženo propuštění vybraných výrobků do příslušného celního režimu).

Pro úplnost žalovaný doplnil, že při posuzování hmotně právních otázek postupovaly celní orgány podle právních předpisů platných a účinných v době dovozu rašelinových briket.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“). Krajský soud rozhodl ve věci bez jednání, neboť pro to byly splněny podmínky podle § 51 odst. 1 s. ř. s.

Žaloba není důvodná.

Krajský soud nejprve přistoupil k vypořádání námitky o rozporu § 45 odst. 6 zákona o spotřebních daních s komunitárním právem. Při posuzování této žalobní námitky je nutno vycházet ze směrnice 2003/96/ES. Žalobce tvrdí, že citovaná směrnice brání zdanění rašelinových briket jako paliva spotřební daní. Přitom se odkazoval na čl. 1 a čl. 2 odst. 3 větu třetí dané směrnice.

Podle čl. 2 odst. 1 směrnice 2003/96/ES se pro účely této směrnice pojmem „*energetické produkty*“ rozumějí výrobky a) kódů KN 1507 až 1518, pokud mají být použity jako palivo nebo pohonná hmota; b) kódů KN 2701, 2702 a 2704 až 2715; c) kódů KN 2901 a 2902; d) kódu KN 2905 11 00, které nejsou syntetického původu, pokud mají být použity jako palivo nebo pohonná hmota; e) kódu KN 3403; f) kódu KN 3811; g) kódu KN 3817; h) kódu KN 3824 90 99, pokud mají být použity jako palivo nebo pohonná hmota. Podle čl. 2 odst. 2 se tato směrnice rovněž vztahuje na elektřinu kódu KN 2716. Rašelina, která je vedena v kombinované nomenklatuře jako KN 2703, v uvedeném výčtu nefiguruje.

Z uvedené komunitární úpravy dospívá krajský soud k závěru, že rašelina pod kódem kombinované nomenklatury KN 2703 nespadá pod pojem „*energetické produkty*“ podle čl. 2 odst. 1 směrnice 2003/96/ES, a tudíž se na ni úprava harmonizovaného zdanění nevztahuje. Jak je patrné z čl. 2 odst. 1 písm. b) dané směrnice kód KN 2703 je skutečně ve výčtu výrobků vynechán. Z toho krajskému soudu vyplývá, že EU nemá zájem na zavedení jednotného zdanění rašeliny a výrobků z ní. Z toho však ovšem nevyplyvá, že by tím bylo její zdanění spotřební či jinou daní v členských státech EU zakázáno, jak dovozuje žalobce.

Žalobce se dovolával i čl. 1 odst. 3 písm. a) směrnice 2008/118/ES, ze kterého se podává, že *členské státy mohou vybírat daně z výrobků jiných než zboží podléhající spotřební dani. Výběr těchto daní však nesmí vést k formalitám při přechodu hranice v rámci obchodu mezi členskými státy.* Žalobce si tento článek vykládá nesprávně. Předně je třeba vycházet z toho, že pojem „*zboží podléhající spotřební dani*“ je vymezen v čl. 1 odst. 1 uvedené směrnice, a to jako energetické produkty a elektřina, na něž se vztahuje směrnice 2003/96/ES, alkohol a alkoholické nápoje, na něž se vztahují směrnice 92/83/EHS a 92/84/EHS, a jako tabákové výrobky, na něž se vztahují směrnice 92/79/EHS, 92/80/EHS a 95/59/ES. Pro účely čl. 1 odst. 3 písm. a) směrnice 2008/118/ES je tedy třeba vycházet z toho, že zboží podléhající spotřební dani je vymezeno v čl. 1 odst. 1, který pro vymezení vybraných výrobků odkazuje na jednotlivé harmonizační směrnice. Čl. 1 odst. 3 písm. a) řešené směrnice je třeba vykládat tak, že členské státy mohou vybírat daně i z jiných výrobků, než těch, které jsou harmonizačními směrnicemi vymezeny jako zboží podléhající spotřební dani. Vzhledem k tomu, že rašelina není směrnicí 2003/96/ES vymezena jako zboží podléhající spotřební dani, pak členským státům nic nebrání, aby ji podrobily dani podle vlastního uvážení. Členské státy jsou toliko omezeny tím, že kategorii zboží podléhající spotřební dani podle čl. 1 odst. 1 řešené směrnice (ve spojení s jednotlivými harmonizačními směrnicemi) nesmí rozšiřovat. Zboží, které těmito směrnicím nepodléhá, však členské státy mohou zdanit podle vlastního uvážení a potřeb. Příkladem z praxe je např. to, že v Dánsku je spotřební daní zatížena celá řada dalších výrobků, např. káva, čaj, čokoláda, zmrzlina atd.

Tento závěr podporuje i žalobcem odkazované rozhodnutí Evropského soudního dvora ve spojených věcech C-145/06 a C-146/06. Z tohoto rozsudku se v zobecňující rovině podává, že u výrobků, které nespádají do režimu harmonizované spotřební daně (v našem případě rašeliny a výrobky z ní, jak bylo vysvětleno shora), si členské státy podrží právo na zavedení nebo zachování daní vyměřovaných z těchto výrobků, za předpokladu, že tyto daně

nepovedou k formalitám při přechodu hranice v rámci obchodu mezi členskými státy (čl. 3 odst. 1 směrnice 2008/118/ES).

Krajský soud tak konstatuje, že § 45 odst. 6 zákona o spotřebních daních není v rozporu s komunitárním právem. Česká republika využila svého práva zdanit výrobek, který nepodléhá harmonizovanému zdanění, a stanovila pro rozhodné období, že výrobky z rašeliny pod kódem kombinované nomenklatury KN 2703, které jsou určeny k použití, nabízené k prodeji nebo používané pro výrobu tepla, budou podléhat zdanění spotřební daní z minerálních olejů. Ač se nejedná o minerální olej, je třeba respektovat vůli zákonodárce, který zamýšlel, aby s rašelinou bylo v daňové oblasti nakládáno jako s minerálním olejem.

Žalobce se též dovolával čl. 2 odst. 3, věty třetí směrnice 2003/96/ES, podle které platí, že *„kromě výrobků uvedených v odstavci 1, které jsou předmětem daně, se všechny další uhlovodíky s výjimkou rašeliny, které jsou určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo použity k topení, zdaňují sazbou v téže výši jako sazba pro obdobný energetický produkt“*. Z toho dovozoval nepřipustný způsob zdanění rašeliny, který zvolil český zákonodárce v § 48 odst. 11 zákona o spotřebních daních. Podle tohoto ustanovení *„výrobky uvedené v § 45 odst. 5 a 6 se zdaňují stejnou sazbou jako minerální olej uvedený v § 45 odst. 1, kterému se vlastnostmi a účelem použití nejvíce přibližují“*. Krajský soud je přesvědčen, že česká právní úprava nekoliduje s úpravou vymezenou ve směrnici. Pokud bylo již jednou řečeno, že rašelina a výrobky z ní nepodléhají režimu směrnice 2003/96/ES, pak ani odkazovaný čl. 2 odst. 3, věta třetí nemůže pro členské státy stanovovat způsob, jak rašelinu zdaňovat, resp. nezdaňovat. Český zákonodárce se rozhodl v souladu s čl. 3 odst. 1 písm. a) směrnice 2008/118/ES učinit rašelinu a výrobky z ní, určené k výrobě tepla, předmětem spotřební daně z minerálních olejů a ke stanovení sazby této daně použil metodu podle podobnosti s jiným minerálním olejem. Z obsahu § 48 zákona o spotřebních daních se navíc podává, že je taková metoda stanovení sazby spotřební daně poměrně obvyklá.

Argument žalobce, že evropský zákonodárce vyjmul rašelinu z působnosti směrnice 2003/96/ES z důvodu její nepodobnosti s minerálními oleji je zavádějící, neboť citovaná směrnice upravuje harmonizované zdanění energetických výrobků, kterými jsou jednak minerální oleje, ale jednak např. i pevná paliva a elektřina. Tyto energetické výrobky jsou pak v různých státech podrobeny dani, která je nazývána odlišně. Např. právě v ČR jsou minerální oleje podrobeny spotřební dani, avšak pevná paliva jsou podrobeny tzv. ekologické dani podle zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, část čtyřicátá šestá: Daň z pevných paliv. V podstatě se však vždy jedná o daň ze spotřeby toho kterého produktu, a to bez ohledu na pojmenování.

Žalobce se též pozastavuje nad tím, proč český zákonodárce podřadil rašelinu a výrobky z ní do kategorie spotřební daně z minerálních olejů, když rašelinové brikety jsou nejpodobnější dřevu, biomase, příp. uhlí. Rašelinové brikety by podle něj mohly maximálně podléhat zdanění daní z pevných paliv. Jak již bylo řečeno, spotřební daně a ekologické daně jsou jen jiným pojmenováním téhož, a sice jde o způsob zdanění spotřeby výrobků, jejichž spotřeba má určitým způsobem negativní vliv např. na životní prostředí či na zdraví člověka. Jakkoliv se může jevit zdanění rašeliny a výrobků z ní, určených k výrobě tepla, spotřební daní z minerálních olejů jako částečně nesystémové pro ne úplnou podobnost těchto výrobků s minerálními oleji, je třeba tuto právní úpravu platnou v době dovozu zboží žalobcem do ČR respektovat a aplikovat. Zákonodárce tak danou právní úpravu nastavil, a pokud nebyla shledána rozpornou s komunitárním právem, pak je nutno ji aplikovat, tak jak je nastavena. V této souvislosti se ovšem sluší podotknout, že s účinností

od 1. 1. 2015 byla kategorie výrobků KN 2703 zařazena pod daň z pevných paliv [viz § 4 písm. e) zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, část čtyřicátá šestá: Daň z pevných paliv, ve znění zákona č. 331/2004 Sb.] Z § 45 odst. 6 zákona o spotřebních daních pak v důsledku stanovené výjimky již kategorie KN 2703 vypadne.

Poté, co krajský soud dospěl k závěru, že § 45 odst. 6 ve spojení s § 48 odst. 11 zákona o spotřebních daních je v souladu s komunitárním právem, mohl přistoupit k posouzení toho, zda byly naplněny podmínky pro možnost aplikace tohoto ustanovení na případ žalobce, a to v rámci vznesených žalobních bodů. Krajský soud podotýká, že účel užití rašelinových briket k výrobě tepla nebyl zpochybněn žalobcem ani žalovaným.

Žalobce vznesl námitku nepředvídatelnosti postupu celních orgánů a námitku nerovného přístupu k osobám zúčastněným na správě daní. Žalobce tvrdí, že v řízení byl porušen § 6 odst. 1 daňového řádu, podle kterého mají osoby zúčastněné na správě daní rovná procesní práva a povinnosti. Žalobce tvrdí, že mu není známo, že by u tuzemských producentů byla provedena kontrola celními orgány za účelem zjištění odvádění spotřební daně. Podle názoru krajského soudu není tato námitka zcela relevantní, neboť není nikterak podložena a nezpochybňuje samotnou daňovou povinnost žalobce. Žalobce navrhoval, aby krajský soud vyžádal od žalovaného sdělení, v kolika případech byla provedena kontrola u tuzemských producentů rašeliny. Takový důkaz krajský soud neprovedl, neboť jej považoval za nadbytečný a nevztahující se k dané věci dovozu rašelinových briket. Krajskému soudu nezbyvá než konstatovat, že nerovný přístup k žalobci ze strany celní správy neshledal.

Žalobce namítal změnu praxe celních orgánů v roce 2013, kdy celní orgány zahájily kontrolní akci proti některým menším dovozcům rašeliny. Krajský soud konstatuje, že daná právní úprava § 45 odst. 6 zákona o spotřebních daních byla v rozhodné podobě v účinnosti, a to již od 1. 1. 2008. Krajský soud je přesvědčen, že nic nenasvědčuje tomu, že by došlo ke změně zavedené praxe celních orgánů, která měla podle žalobce spočívat v tom, že se za rašelinové brikety spotřební daň dříve nevybírala.

Žalobce jakožto deklarant byl odpovědný za to, jak vyplní celní prohlášení, které slouží též jako daňové přiznání ke spotřební dani. Nemůže proto nyní namítat, že samotní zaměstnanci správce daně nevěděli, jak postupovat a poradili mu, aby při dovozu zboží vyplnil daň ve výši 0 Kč. Žalobce navrhoval v soudním řízení výslech zaměstnance celní správy, který mu měl poradit vyplnit nulovou daňovou povinnost. Tento důkaz krajský soud neprovedl. Ze správního spisu se podává, že zaměstnanec celní správy byl dne 23. 9. 2013 v rámci daňové kontroly vyslechnut, přičemž uvedl, že žalobci nepodal informaci o tom, že rašelinové brikety nejsou předmětem spotřební daně. Dále uvedl, že zboží propustila do celního režimu volného oběhu na základě údajů uvedených v celním prohlášení, které neověřoval. Podle krajského soudu není nutné takový výslech opakovat i v řízení před soudem, neboť žalobce se uvedeného výslechu dne 23. 9. 2013 zúčastnil a využil svého práva klást svědkovi otázky. Z výslechu svědka při zodpovězení otázek žalobce nevyplývalo, že by celní pracovník poradil žalobci vyplnit spotřební daň ve výši 0 Kč.

Pokud jde o odkaz žalobce na aplikaci TARIC, pak krajskému soudu není tato žalobní námitka zcela jasná, neboť v jeho případě šlo o dovoz zboží ze země mimo EU (Ukrajina).

Krajský soud podotýká, že v nyní posuzovaném případě šlo o řádnou kontrolu plnění daňových povinností žalobce, která byla provedena v otevřených lhůtách. Námitka, že daňová

kontrola byla zahájena až téměř tři roky po dovozu zboží proto nemůže obstát. Žalobce dovezl rašelinové brikety dne 28. 2. 2011. Daňová kontrola byla zahájena dne 13. 8. 2013. O prekluzi daňové povinnosti žalobce nelze ani uvažovat (§ 148 daňového řádu).

Žalobce též namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí v rozsahu odůvodnění otázky, proč na zdanění rašeliny byl aplikován § 48 odst. 11 zákona o spotřebních daních tak, že se podle § 45 odst. 1 téhož zákona rašelinovým briketám nejvíce podobají těžké topné oleje. Žalobce je toho názoru, že zde není jiná podobnost, než že obě látky vznikly z rostlin a že mohou sloužit k výrobě tepla. Krajský soud posoudil, že aplikace § 48 odst. 11 zákona o spotřebních daních nebyla nezákonná. Stanovení sazby zdanění je plně v rukou zákonodárce a takovou právní úpravu nelze odmítnout aplikovat jen z toho důvodu, že se žalobce domnívá, že žádný minerální olej není podobný rašelině. Krajský soud je přesvědčen, že celní orgány nepostupovaly v žádném případě vůči žalobci svévolně, neboť se snažily maximálně odůvodnit, proč mají za to, že z nabízených variant § 45 odst. 1 zákona o spotřebních daních se rašelině nejvíce blíží právě těžké topné oleje. Celní orgány opřely svou úvahu jednak o skupenství a o účel použití. Samy konstatovaly, že § 45 odst. 1 zákona o spotřebních daních nezahrnuje žádné minerální oleje v pevném skupenství. Podle skupenství a účelu použití (výroba tepla) se rašelinovým briketám nejvíce blíží těžké topné oleje, neboť se jedná o polotuhé nebo tuhé látky (nikoliv o látky plynné). Žalovaný pak v napadeném rozhodnutí doplnil, že u těžkých topných olejů je sazba daně stanovena v částce 472 Kč/t. U ostatních minerálních olejů KN 2710 jsou sazby daně stanoveny v korunách českých za 1000 litrů; pouze u skupiny KN 2711 je sazba daně stanovena v korunách českých za jednu tunu, avšak v tomto případě se jedná o zkapalněné ropné plyny. Krajský soud zhodnotil, že dané odůvodnění podobnosti rašelinových briket s těžkými topnými oleji ob stojí. Není pravdou, že celní orgány neodůvodnily, proč nelze použít sazbu daně stanovenou pro jiný minerální olej než pro těžké topné oleje. Právě naopak celní orgány uvedly, že v § 45 odst. 1 zákona o spotřebních daních není žádný jiný minerální olej, vyskytující se v pevném skupenství než těžké topné oleje (skupenství polotuhé či tuhé) a vycházely též logicky z jednotkového určení sazby daně, když v podstatě uvedly, že na rašelinové brikety by nebylo lze aplikovat sazbu vyjádřenou v korunách českých na 1000 litrů; bylo možné aplikovat sazbu vyjádřenou v korunách českých za jednu tunu. Uvedená námitka žalobce proto není důvodná.

Krajský soud tak uzavírá, že řešená právní úprava není v rozporu s komunitárním právem a orgány celní správy postupovaly zcela v souladu se zákonem, svá rozhodnutí patřičně odůvodnily a z ničeho nelze dovodit, že by se ve vztahu k žalobci dopustily libovůle.

Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů tohoto řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti nějaké náklady vznikly. Krajský soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

Krajský soud v Českých Budějovicích
dne 3. února 2015

JUDr. Věra Balejová v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Sládková Blanka