



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Rutsche a soudců JUDr. Heleny Konečné a JUDr. Pavla Kumprechta ve věci žalobců: **a) Wieslaw Owsianny – FIRMA HANDOLOVA MIRO**, ul. Zamenhofa 104/5, 64-100 Leszno, Polská republika, a **b) SCHWARZBURG s. r. o.**, Srbova 360/1, Praha 8, obou zast. Mgr. Michalem Bieleckim, advokátem se sídlem Vodičkova 791/41, Praha 1, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, Budějovická 7, 140 96 Praha 4 (dříve Celní ředitelství Hradec Králové, Bohuslava Martinů 1672/8a, Hradec Králové), v řízení o žalobě proti rozhodnutí Celního ředitelství Hradec Králové ze dne 6. října 2011, č.j. 9976-2/2011-060100-21, **t a k t o :**

I. Žaloba s e z a m í t á .

II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítl společné odvolání žalobců a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu Ústí nad Orlicí (dále také jen „celní úřad“) č.j. 7818/2011-116100-021, kterým celní úřad rozhodl o propadnutí vybraných výrobků podle § 42d odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“).

Žalobci předně vytkli celnímu úřadu, že jednal s nesprávným okruhem účastníků. Odkázali na ustanovení § 42a odst. 1 zákona o spotřebních daních, podle něhož by dle jejich názoru měly být účastníky řízení jak osoby, u nichž byly vybrané výrobky zajištěny, tak osoby, které mají k zajištěným vybraným výrobkům věcné právo. Protože vybrané výrobky byly zajištěny při přepravě žalobcem a), konkrétně u řidičů – fyzických osob, mělo být od počátku (tedy již při zajištění výrobků) jednáno se žalobcem a) jako s účastníkem řízení, a to ve všech stádiích řízení. Totéž platí o řidičích vozidla, které bylo fakticky s předmětným nákladem odebráno.

Dále namítli žalobci zmatečnost rozhodnutí celního úřadu. Ten totiž ve výroku svého rozhodnutí označil propadnuté výrobky jako „Těžký olej plynový, taric kód 2710194190, těžký olej jiný než plynový – topný olej, taric kód 2710196100“. Nicméně při zajištění byly výrobky zajištěny jako „Olej „Universal Technisches Öl“. Není tedy dle žalobců zřejmé, o propadnutí čeho celní úřad vlastně rozhodl.

Ve třetí žalobní námitce vytkli žalobci rozhodnutí celního úřadu nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů. Rozhodnutí celního úřadu totiž odůvodňovalo propadnutí neexistujícím pramenem práva (systémem TARIC), tedy celní zařazení výrobků bylo provedeno bez návaznosti na řádný pramen práva. Zákon o spotřebních daních s kódy TARIC nepočítá a není je tedy dle žalobců možné v této souvislosti užívat. Samotné celní zařazení výrobků nebylo nijak odůvodněno. Přitom zařazení pod kód kombinované nomenklatury je hodnocením právním, které nepřísluší celní laboratoři ani jinému subjektu, ale výhradně celnímu orgánu. Ten se musí vypořádat s exaktními pravidly týkajícími se minerálních olejů, stejně jako musí vyložit, která pravidla použil a na který zajištěný výrobek je aplikoval. Zvláště pak jak se vypořádal s možnou odchylkou měření, aby bylo možné přezkoumat přinejmenším dodržení zásady správního práva – v pochybnostech ve prospěch (zřejmě účastníka řízení – pozn. krajského soudu). Celní úřad se dle žalobců rovněž nijak nevypořádal s účelem výrobků.

Protože žalobci namítali tyto nedostatky rozhodnutí celního úřadu již v odvolání a protože žalovaný tyto vady a nedostatky ani částečně nezhojil, shledali žalobci nezákonným také rozhodnutí žalovaného. Ten se podle nich stěžejní otázce – odůvodnění zatřídění po příslušný kód kombinované nomenklatury – důsledně vyhnul. Zejména se opomenul vypořádat s chybou měření, která dle laboratoře činí u tohoto parametru 2,7%, a to za situace, kdy žalovaný opírá své celní zatřídění o hodnoty pouze velmi těsně přesahující tuto hranici. Po zohlednění tolerance měly být dle žalobců všechny výrobky jednotně zařazeny jako těžké oleje jiné než plynové, a na místě bylo zkoumání účelu, což se nestalo.

Žalobci proto navrhli, aby krajský soud zrušil jak žalobou napadené rozhodnutí žalovaného, tak jemu předcházející rozhodnutí celního úřadu.

Žalovaný podal k žalobě vyjádření. Ohledně námítky týkající se problematiky okruhu účastníků řízení, namítané zmatečnosti rozhodnutí a problematiky pramenů práva pro účely sazebního zařazení odkázal na příslušné pasáže odůvodnění

napadeného rozhodnutí, kde se těmto otázkám dle svého mínění podrobným způsobem věnoval.

Pokud jde o vlastní sazební zařazení výrobků zdůraznil, že tato otázka nebyla předmětem řízení, nicméně její předběžné vyřešení bylo pro rozhodnutí ve věci samé významné, když vyšlo najevo, že žalobce a) přepravoval vybrané výrobky jiné, než deklaroval, přičemž je měl přepravovat s doklady a v režimu vyžadovaném zákonem, což se nestalo. Také této problematice se žalovaný dle svého mínění v odůvodnění napadeného rozhodnutí věnoval dostatečně. Zopakoval, že při zařazování výrobků nebylo třeba užít zvláštních interpretačních metod a jejich zdůvodňování. Znění podpoložek čísla 2710(19) je za použití poznámek a doplňkových poznámek natolik přesné, že je možné minerální oleje sazebně zařadit právě na základě jejich zjištěných fyzikálně-chemických vlastností bez dalšího podle pravidel č. 1 a č. 6.

V souvislosti s tím žalovaný uvedl, že při interpretaci výsledků laboratorního zkoumání se vždy vychází ze středních hodnot, jež vyjadřují i přípustné odchylky. Ani v tom celní úřad nepochybil. Vyjádřil se rovněž ohledně žalobci tvrzeného nevypořádání námitky ve vztahu k výsledku destilační zkoušky při teplotě do 350 °C. Tento parametr má dle doplňkové poznámky odlišující význam pouze pro zařazení zboží do podpoložek 27101931 až 27101949 (plynové oleje) nebo 27101951 až 27101969 (topné oleje). Všechny odebrané vzorky splňují parametry těžkých olejů dle doplňkové poznámky ke kapitole 27 číslu 2710 odst. 1 písm. d), dále pak všechny vzorky současně splňují kritéria pro zařazení mezi topné oleje dle doplňkových poznámek podle písm. f), ale jen jeden vzorek mohl být topným olejem právě pro to, že nevyhovoval zmíněnému destilačnímu kritériu dle poznámky pod písm. e), který by jej jinak rovněž zařadil mezi oleje plynové. Tento jeden vzorek je tedy těžký olej, ostatní vzorky jsou též těžkými plynovými oleji. Žalovaný dále uvedl konkrétní naměřené údaje a konstatoval, že žalobci měli možnost se s těmito údaji před vydáním prvoinstančního rozhodnutí seznámit. Zdůraznil, že i kdyby tedy měla být nepřesnost měření namítaného parametru interpretována ve prospěch žalobců, znamenalo by to jen, že všechny vzorky jsou topnými oleji. Protože žalobci interpretaci jiných kritérií nezpochybnili, nelze vůbec uvažovat ani u jedno ze vzorků o zařazení do ostatních těžkých olejů podpoložky 27101999, jak domáhají žalobci.

Otázka účelu použití minerálních olejů by v případě, že by zajištěné výrobky skutečně patřily do podpoložky 27101999, jak se domáhají žalobci, skutečně dle žalovaného význam měla, ale až v akcesorickém řízení k posouzení toho, zda a kdy žalobcům v souvislosti s nakládáním s vybranými výrobky vznikla či nevznikla daňová povinnost. Nikoliv v řízení o zajištění vybraných výrobků. I takový olej bylo třeba přepravovat se zákonem předepsanými doklady a v předepsaném režimu, což se nestalo. Tedy ani případná mýlka odborného celního pracoviště ve věci sazebního zařazení na výsledku řízení nemohla nic změnit.

Žalovaný proto navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout. Náklady řízení nepožadoval.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů v řízení podle části třetí hlavy první a druhé dílu prvního s. ř. s. Učinil tak bez nařízení jednání dle § 51 odst. 1 s. ř. s., když k takovému postupu dali žalobci i žalovaný souhlas postupem dle § 51 odst. 1 věty druhé s. ř. s., o čemž byli ve výzvě předsedy senátu řádně poučeni. O věci usoudil následovně.

Pokud jde o kruh účastníků řízení, žalovaný se k této problematice vyjádřil na str. 2 napadeného rozhodnutí. Ze správního spisu se jeví nesporným, že v uvedené věci došlo ke kontrole a zajištění vybraných výrobků dne 15. 4. 2011 (viz úřední záznam z průběhu služby prap. R. S. ze dne 16. 4. 2011, protokol o podaném vysvětlení J. M. P. ze dne 16. 4. 2011 či protokol o zajištění vybraných výrobků a dopravního prostředku ze dne 15. 4. 2011). Rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků a dopravního prostředku bylo celním úřadem vydáno dne 18. 4. 2011 pod zn. 4579/2011-116100-021. Dle ustanovení § 42 odst. 4 zákona o spotřebních daních účinného do 30. 4. 2011 byla účastníkem tohoto řízení osoba, u které byly vybrané výrobky nebo dopravní prostředek zajištěny (tzv. kontrolovaná osoba). Takovou osobou byl v projednávané věci žalobce a), jakožto přepravce vybraných výrobků. Z obsahu správního spisu (viz shora citované podklady) je zřejmé, že celní orgány jako s účastníkem řízení se žalobcem a) jednaly. Nepochybily tedy, pokud jako s účastníkem tohoto řízení nejednaly také se žalobcem b). Přisvědčit nelze ani názoru žalobců, že by postavení kontrolované osoby příslušelo řidičům nákladního automobilu (cisterny). Kontrolovanou osobou ve smyslu shora citovaného ustanovení § 42 odst. 4 zákona o spotřebních daních je nutno rozumět ten subjekt, který na základě smluvního ujednání přepravu vybraných výrobků zajišťoval, nikoliv řidiče dopravního prostředku, s největší pravděpodobností zaměstnance přepravce - žalobce a). Při vymezení okruhu účastníků toho správního řízení tedy celní orgány nepochybily.

Ustanovení § 42 zákona o spotřebních daních bylo s účinností od 1. 5. 2011 novelizováno. Dle § 42b odst. 2 jsou účastníkem řízení o zajištěných vybraných výrobcích nebo dopravním prostředku osoby uvedené v § 42a odst. 1. Dle tohoto ustanovení přísluší postavení účastníků tohoto správního řízení a) osobě, u níž byly vybrané výrobky zajištěny (žalobce a) – viz shora), b) osobě, která má věcné právo k zajištěným vybraným výrobkům nebo dopravnímu prostředku (žalobce b)). Z obsahu správního spisu je pak opět zcela zřejmé, že od počátku řízení o zajištěných vybraných výrobcích nebo dopravním prostředku, k němuž došlo až po účinnosti citované novely (viz oznámení celního úřadu o zahájení řízení ze dne 26. 5. 2011 či protokol o ústním jednání ze dne 15. 6. 2011), se celní úřad tímto zákonným ustanovením řídil a jako s účastníky řízení jednal současně jak se žalobce a), tak se žalobcem b). Tento svůj postup také v odůvodnění napadeného rozhodnutí podrobně a srozumitelně objasnil. Krajský soud k tomuto objasnění, jakož ani k vlastnímu postupu celních orgánů při stanovení okruhu účastníků obou správních řízení (tedy jak řízení o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, tak řízení o zajištěných vybraných výrobcích nebo dopravním prostředku) nemá nejmenších výhrad. Celní orgány postupovaly vždy v souladu se zněním příslušných norem

zákona o spotřebních daních účinným po dobu průběhu příslušného správního řízení.

Pokud jde o výrok rozhodnutí celního úřadu o propadnutí vybraných výrobků, krajský soud jej nesrozumitelným neshledal. V souvislosti s tím opět musel přisvědčit argumentaci žalovaného obsažené v odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí. Je zcela pochopitelné, že popis vybraných výrobků ve výroku rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků a dopravního prostředku a popis vybraných výrobků ve výroku rozhodnutí o jejich propadnutí se mohou co do přesnosti specifikace tohoto zboží lišit. V přezkoumávané věci lze ze správního spisu zjistit, že v době vydání rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků nebylo postaveno najisto, o jaké výrobky se přesně jedná. Celní orgány měly pouze podezření, že jde o jiné zboží, než jak bylo deklarováno v průvodních odkladech. Oficiálně mělo jít o minerální olej a krajský soud nespatřuje nic divného na tom, že celní úřad při specifikaci druhu zajištěných výrobků vyšel z předložených dokladů a popsal zajištěné výrobky jako „*Olej „Univerzal Technisches ÖL“*“. Pochybnosti o druhu zboží jsou obsaženy v odůvodnění rozhodnutí. Při rozhodování o propadnutí vybraných výrobků byla však již úroveň znalosti celních orgánů o charakteru těchto výrobků na základě výsledků laboratorních zkoušek zcela odlišná. Pokud tedy celní úřad ve shodě se zjištěními celní laboratoře popsal propadnuté výrobky ve výroku svého rozhodnutí jako „*Těžký olej plynový, taric kód 2710194190, těžký olej jiný než plynový – topný olej, taric kód 2710196100*“, neshledal krajský soud na takovém postupu (navíc ve spojení s odůvodněním rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků) nic nesrozumitelného či matoucího.

Celní úřad nepochybil ani pokud při popisu vybraných výrobků ve výroku rozhodnutí o jejich propadnutí odkázal na informační systém Taric. Také této problematice se žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí podrobně věnoval (str. 2 a 3) a krajskému soudu nezbyvá, než na toto odůvodnění odkázat, neboť se s ním plně ztotožňuje a pouze by jinými slovy opakoval totéž. Zdůrazňuje snad pouze ten fakt, že systém Taric sice není pramenem práva, ale pramen práva, tedy nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, ve znění pozdějších předpisů, existenci tohoto systému předvídá a tento informační systém je příslušnými správními orgány členských států v souvislosti se zjišťováním aktuálního znění celního sazebníku zcela běžně a standardně využíván. Použití kódů tohoto informačního systému při popisu charakteru vybraných výrobků ve výroku rozhodnutí o jejich propadnutí dle § 42d zákona o spotřebních daních tedy nezákonnost tohoto rozhodnutí nezpůsobuje.

Uvedený závěr krajského soudu je v souladu také s judikaturou Nejvyššího správního soudu (srovnej jeho rozsudek ze dne 23. 3. 2011, č. j. 1 Afs 101/2010-83; dostupný na www.nssoud.cz). Dle ní integrovaný sazebník Evropských společenství Taric nemá podobu právního předpisu, není publikován v Úředním věstníku, a proto nemůže být právně závazný; jeho obsahem jsou však informace o obchodních opatřeních obsažených v jiných předpisech Společenství (Unie), které právně závazné jsou. Užije-li deklarant v celním prohlášení určitý kód Taric, je celní úřad

oprávněně předpokládat, že tím odkazuje na konkrétní zboží a konkrétní obchodní opatření, s nimiž je příslušný kód Taric svázán. Shodně je třeba nahlížet na užití kódu Taric celním orgánem ve správním rozhodnutí.

Velmi podrobně se pak žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí zabýval i problematikou vlastního sazebního zařazení vybraných výrobků. Velmi přiléhavě zde vysvětlil, na základě jakých důkazů (analýzy vzorků provedené celně technickou laboratoří) dospěl k právnímu závěru o sazebním zařazení vybraných výrobků, jaká všeobecná pravidla (č. 1 a 6) pro výklad kombinované nomenklatury podle přílohy I. shora citovaného nařízení Rady použil, proč vzhledem k jednoznačnosti výsledků analýz bylo možné za použití doplňkových poznámek ke kapitole 27 jednoduché zařazení podle znění podpoložek a nebylo tedy třeba jiných interpretačních metod. Žalovaný dále vysvětlil, proč zařazení vybraných výrobků pod podpoložku 27101999, kterého se domáhali žalobci, nepřicházelo v úvahu. Podrobně také popsal, proč u jednoho ze vzorků bylo sazební zařazení odlišné (těžký olej topný) od vzorků zbývajících (těžký olej plynový). Rovněž na tyto závěry krajský soud v podrobnostech odkazuje, neboť mají oporu ve správním spise a plně se s nimi ztotožňuje.

Ve shodě s žalovaným musí rovněž konstatovat, že námitky žalobců obsažené v žalobě směřující do problematiky celního zařazení zboží nemají pro posouzení zákonnosti rozhodnutí o propadnutí zajištěných vybraných výrobků nebo dopravního prostředku dle § 42d zákona o spotřebních daních žádný právní význam. Výsledek destilační zkoušky při teplotě 350 °C má faktický dopad pouze pro zařazení zboží buď do podpoložek 27101931 až 27101949 (plynové oleje) nebo do podpoložek 27101951 až 27101969 (topné oleje). Ať tak či tak, na zjištěných zákonných důvodech pro propadnutí zajištěného zboží to nemůže nic změnit. Stejně tak pokud by byly ve prospěch žalobců interpretovány jimi namítané odchylky zjištěné při laboratorních analýzách, neboť stále by všechny posuzované vzorky splňovaly parametry topného oleje. Totéž se týká výtky žalobců, že celní orgány nezkoumaly účel vybraných výrobků, neboť ten by měl vliv toliko na posouzení otázky existence daňové povinnosti žalobců a okamžiku jejího vzniku. Rovněž výsledek tohoto zkoumání by byl pro závěry řízení o propadnutí zajištěných vybraných výrobků bez právní relevance.

Krajský soud tedy uzavírá, že v daném řízení bylo sazební zařazení vybraných výrobků realizováno celními orgány zákonným způsobem a v rozsahu a míře přesnosti zcela dostačující pro zjištění, že vybrané výrobky ve vlastnictví žalobce b) a přepravované žalobcem a) nebyly přepravovány v souladu se zákonem o spotřebních daních a v režimu tímto zákonem předepsaném. Byly tak splněny všechny zákonné podmínky jak pro zajištění vybraných výrobků dle § 42 citovaného zákona, tak pro jejich propadnutí dle jeho § 42d.

Krajský soud tak žádné ze žalobních námitek nepřisvědčil, neshledal tedy žalobu důvodnou a nezbylo mu, než ji zamítnout v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Dle 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. Ve věci měl úspěch žalovaný, ten však náhradu nákladů řízení nepožadoval.

Poučení:

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům (§ 54 odst. 5 s.ř.s.).

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). 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.

V Hradci Králové dne 20. března 2013

JUDr. Jan Rutsch, v.r.
předseda senátu