



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., ve věci

žalobce: **Fragmentering, s.r.o.**
sídlem 28. října 3346/91, 702 00 Ostrava
zastoupený advokátem JUDr. Wieslawem Firlou
sídlem Křížkovského 617/10, 712 00 Ostrava - Muglinov

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 4. 2020 č. j. X, ve věci propadnutí vybraných výrobků

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 4. 2020 č. j. X, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí celního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 24. 10. 2019 č. j. X, kterým bylo rozhodnuto o propadnutí vybraných výrobků podle ust. § 42d odst. 1 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních v platném znění (dále jen zákon o spotřebních daních).

2. V podané žalobě žalobce vymezil tyto žalobní body:

1. Závěry žalovaného učiněné v bodě 6 napadeného rozhodnutí jsou nesprávné. Žalobce nepochybně, že v dokladech předložených během kontroly vybraných výrobků je zboží zařazeno pod položce kombinované nomenklatury CN 3811210090, ani že toto zařazení potvrdil odesílatel zboží. Je nepochybné, že pod položka CN 3811 je obecně vymezena v nařízení Rady č. 2658/87, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku. Žalobce považuje za problematické závěry správních orgánů obou stupňů, že předmětem daně z minerálních olejů jsou dle § 45 odst. 3 písm. i) zákona o spotřebních daních „*také minerální oleje uvedené pod kódy nomenklatury ... i) 3811*“. Současně, dle výsledku laboratorního rozboru vzorku vybraných výrobků provedeného Celně technickou laboratoří (dále jen „CTL“) se vzorek liší od motorové nafty, nejedná se o minerální olej. Podle žalobce na základě uvedeného nelze dovodit, že vybrané výrobky jsou předmětem daně. Uvedený rozpor, který je zřejmý z gramatického znění zákona a výsledku laboratorního rozboru, vysvětluje žalovaný tak, že *zákon o spotřebních daních v § 45 odst. 3 písm. i) označuje za minerální oleje výrobky uvedené pod kódem nomenklatury 3811, přestože pod tento kód dle celního sazebníku přísluší výrobky, které de facto minerálními oleji nejsou*“. S tímto závěrem žalobce nesouhlasí, když má za to, že z § 45 odst. 3 zákona o spotřebních daních vyplývá, že s pod položky pod kódem nomenklatury 3811 je předmětem daně to zboží, které je zároveň minerálním olejem (tedy je zde dán vztah podmiňovací). Závěr žalovaného, že jestliže je jakékoliv zboží zařazeno v pod položce kódu 3811 musí se jednat o minerální olej, je nepodložený. Tento výklad je navíc vyvrácen výsledkem rozborů CTL, jimiž bylo potvrzeno, že se o minerální olej nejedná. Žalobce dále zdůraznil, že zákon o spotřebních daních výslovně nedefinuje pojem „minerální olej“. Žalobce má na rozdíl od správních orgánů za to, že předmětem daně musí být zboží, které je nejen zařaditelné do pod položky 3811 ale také, o němž je zjištěno, že se jedná o minerální olej. Závěr, že spotřební daň z minerálních olejů by měla cílit na minerální oleje, nikoliv na výrobky, o nichž je spolehlivě a prokazatelně zjištěno, že minerálními oleji nejsou, je zcela logický. Názor žalovaného, že veškeré zboží pod položky kódu 3811 je minerálním olejem je podle žalobce nepřipustně rozšiřujícím výkladem zákona.

2. Žalobce namítá, že obsahuje-li právní předpis veřejného práva ustanovení, které připouští několik různých výkladů, je nutno zjistit jeho obsah pomocí právních výkladových metod a nelze jej vykládat v neprospěch účastníků řízení. Žalobce má za to, že z hlediska systematického členění zákona o spotřebních daních je třeba spotřební daň z minerálních olejů vybírat z minerálních olejů a nikoliv z dalšího zboží, o němž to stanoví celní orgány. Nelze uvažovat o tom, že by kategorie výrobků, která je nedokonale či

neurčitě označena, mohla být rozšiřovaná výkladem správních orgánů v neprospěch účastníka řízení.

3. Žalovaný ve vyjádření uvedl, že trvá na interpretaci právních norem učiněné v napadeném rozhodnutí, jakož i v rozhodnutí prvoinstančním. Zdůraznil, že obsah pojmu minerální olej není jednoznačně definován a tento termín se používá pro označení ropných uhlovodíků a souvisejících produktů, ale často se jím označují všechny kapalné uhlovodíky, případně i další produkty obdobného určení. Pro účely zákona o spotřebních daních je proto nutné vycházet z legální definice předmětu daně z minerálních olejů, jak ji stanovuje § 45 zákona o spotřebních daních. Výklad § 45 odst. 3 písm. i) zákona o spotřebních daních podsouvající žalobcem je zjevně nesprávný. Správný je výklad, podle kterého veškeré zboží patřící pod kód nomenklatury 3811 je vybraným výrobkem. Tento výklad je rovněž zcela konzistentní s ostatními souvisejícími ustanoveními zákona o spotřebních daních.
4. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.
5. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního v platném znění – dále jen s. ř. s.) a byl vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobě (ust. § 75 odst. 2 s. ř. s.).
6. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že vybrané výrobky byly zajištěny při kontrole, kterou provedl Celní úřad Moravskoslezského kraje (dále jen „správní orgán I. stupně“) dne 18. 7. 2019 na čerpací stanici Euro-Oil na dálnici D1 ve směru z Polské republiky do České republiky. Vybrané výrobky byly zajištěny, neboť byly dopravovány bez dokladu (§ 42 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních). Ze zajištěných vybraných výrobků byly odebrány vzorky k laboratornímu rozboru a dle výsledků laboratorní zkoušky provedené CTL bylo zjištěno, že matričně se vzorek liší od motorové nafty, nejedná se o minerální olej, ale může být jako přídavek do minerálních olejů použit. V průběhu správního řízení prokázal žalobce věcné právo k zajištěným vybraným výrobkům. Správní orgán I. stupně vydal dne 24. 10. 2019 č. j. X rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků, v jehož odůvodnění označil dopravovaný produkt, který byl v přepravních dokladech deklarovaný pod kombinovanou nomenklaturou 3811210090, tj. aditiva pro mazací oleje obsahující minerální oleje nebo oleje ze živičných nerostů jako směs triacetinu a aromatických uhlovodíků, kdy obsah triacetinu je větší než 70 % hm, produkt není barven ani značkován. Správní orgán vyhodnotil, že se nejedná o minerální olej, ale o produkt, který může být do minerálních olejů přidán a odkázal na ust. § 45 odst. 7 zákona o spotřebních daních, podle kterého jsou předmětem daně z minerálních olejů mimo jiné také výrobky určené k použití nabízené k prodeji nebo používané jako přísada nebo plnidlo (aditiv) do minerálních olejů. Správní orgán I. stupně dále specifikoval, že i když dopravovaný produkt není minerálním olejem sám o sobě, přičemž výrobky č. 3811 jsou v zákoně o spotřebních daních nazývány minerálními oleji, je produktem, který je předmětem daně bez ohledu na to, zda v důsledku jeho konečného použití u něj vznikne povinnost daň přiznat a zaplatit. Proto je na dopravovaný produkt nahlíženo jako na výrobek, neboť je předmětem spotřební daně. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, v němž namítl, že správní orgán I. stupně zcela ignoroval vlastní faktická zjištění

a tato ve svém rozhodnutí popřel, přičemž tento zjevný rozpor nijak přesvědčivě nevysvětlil. Z toho důvodu pak na věc aplikoval ustanovení právních předpisů, která se na ně nevztahují. Tímto postupem správní orgán zatížil řízení vadou. Žalobce dále uvedl, že blíže odvolání odůvodní ve lhůtě 14 dnů, k čemuž podle obsahu správního spisu nedošlo. O odvolání bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.

7. Podle ust. § 45 odst. 3 písm. i) zákona o spotřebních daních jsou předmětem daně z minerálních olejů také minerální oleje uvedené pod kódem nomenklatury 3811.
8. Podle ust. § 45 odst. 7 zákona o spotřebních daních 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.
9. V prvním žalobním tvrzení žalobce brojí proti závěru, že propadnuté zboží je vybraným výrobkem dle zákona o spotřebních daních, konkrétně se vymezuje proti formulaci, kterou žalovaný argumentoval v bodě 6 napadeného rozhodnutí. Na základě žalobního tvrzení odůvodnění napadeného rozhodnutí a obsahu správních spisů krajský soud především konstatuje, že žalobce sám v průběhu řízení ani v žalobě výslovně nepopřel, že přepravovaný produkt patří mezi vybrané výrobky, ostatně takto má produkt uvezen také v přepravních dokladech.
10. Krajský soud primárně vycházel ze systematiky zákona o spotřebních daních, podle které je předmět daně z minerálních olejů vymezen v § 45 zákona, jak ostatně plyne i z jeho označení. Podle názoru krajského soudu je vymezení předmětu daně z minerálních olejů dle označené právní normy zcela jednoznačné. Ust. § 45 odst. 3 písm. i) bez výjimky určuje, že předmětem daně jsou také minerální oleje uvedené pod kódem nomenklatury 3811. Pro posouzení věci je však rozhodné především ust. § 45 odst. 7 zákona o spotřebních daních, podle kterého jsou předmětem daně také výrobky určené jako přísada nebo plnidlo (aditiv) do minerálních olejů. Přesně takový charakter dle výsledků laboratorních zkoušek CTL měly vybrané výrobky. Vybrané výrobky proto nelze podřadit pod minerální oleje uvedené pod kódem nomenklatury 3811, ale jako výrobky určené jako přísada nebo plnidlo (aditiva) do minerálních olejů. Tyto závěry, které jednak vyplývají z laboratorních zkoušek a jednak odpovídají i označení výrobků v přepravních dokladech, zcela přesně vyhodnotil správní orgán I. stupně v rozhodnutí o propadnutí vybraných výrobků ze dne 24. 10. 2019 č. j. X, a to na straně 4, kde výslovně uvedl, že dopravovaný produkt není minerálním olejem sám o sobě, ale je předmětem daně z minerálních olejů v souladu s ust. § 45 odst. 7 zákona o spotřebních daních jako výrobek určený k jako přísada nebo aditiv do minerálních olejů, a proto je na něj nahlíženo jako na vybraný výrobek, který je předmětem spotřební daně.
11. Proti tomuto z pohledu krajského soudu jednoznačně odůvodněnému I. stupňovému rozhodnutí následně směřovalo velmi kusé formulačně nepřesné až chaotické odvolání žalobce, jehož argumentace byla vedena ve zcela obecné rovině. Žalovaný ve snaze vypořádat se co nejvýstižněji s takto nekvalitním opravným prostředkem, pak svou argumentaci v napadeném rozhodnutí postavil na aplikaci ust. § 45 odst. 3 písm. i)

s vysvětlením, že kód nomenklatury 3811 obsahuje i výrobky, které de facto minerálními oleji nejsou, přičemž svou argumentaci opřel o zařazení zboží do podpoložky 3811210090 v dokladech předložených v průběhu kontroly zboží.

12. Ačkoliv krajský soud nepovažuje tuto charakteristiku za zcela přesnou, činí tak především na základě neurčitého a formulačně nepřesného odvolání. Krajský soud s přihlédnutím k pravidlu, že správní řízení tvoří v zásadě jeden celek od jeho zahájení až do právní moci končného rozhodnutí ve věci samé, vyhodnotil napadené rozhodnutí v kontextu I. stupňového rozhodnutí jako srozumitelné a plně přezkoumatelné, kdy obě rozhodnutí jsou vystavěna na shodném důkazním a právním stavu věci a argumentačně si neodporují. Soud proto dospěl k závěru, že i s výhradou shora uvedené korekce napadené rozhodnutí žalovaného optikou žalobních tvrzení ob stojí a první žalobní bod proto důvodným neshledal.
13. Pokud jde o druhé žalobní tvrzení, krajský soud nesdělí názor žalobce, že ust. § 45 odst. 3 vymezující předmět daně z minerálních olejů připouští několik různých výkladů a uplatní se proto princip rozhodnutí ve prospěch účastníka řízení je zcela nepřipadným. Jak již bylo shora uvedeno, krajský soud považuje obsah ust. § 45 odst. 3 písm. i) zákona o spotřebních daních za jednoznačný a pro posouzení věci navíc pouze podpůrný, neboť pro výběr daně z vybraných výrobků v posuzované věci je primární ust. § 45 odst. 7 téhož zákona. Nutno podotknout, že žalobce v průběhu daňového řízení ani v žalobě nezpochybnil prokázanou skutečnost, že vybrané výrobky jsou aditivem pro mazací oleje obsahující minerální oleje.
14. Na základě shora uvedené argumentace krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl (ust. § 78 odst. 7 s. ř. s.). Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s.
15. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému podle obsahu soudního spisu, že s tímto soudním řízením nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 12. srpna 2021

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu