



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **Fragmentering, s.r.o.**, IČ 06500064, se sídlem 28. října 3346/91, Ostrava, zast. JUDr. Wieslawem Firlou, advokátem, se sídlem Křížkovského 617/10, Ostrava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 4. 2020, č. j. 6803-2/2020-900000-314, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 12. 8. 2021, č. j. 22 Af 45/2020 - 28,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

### Odůvodnění:

#### I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Rozhodnutím žalovaného ze dne 23. 4. 2020, č. j. 6803-2/2020-900000-314, bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 24. 10. 2019 č. j. 153335-19/2019-570000-12, kterým bylo rozhodnuto 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“). Důvodem propadnutí byla skutečnost, že žalobkyně výrobky, jež byly v přepravních dokladech označeny kódem kombinované nomenklatury 3811 21 00 90, tj. jako *aditiva pro mazací oleje obsahující minerální oleje nebo oleje ze živočišných nerostů jako směs triacetinu a aromatických uhlovodíků, kdy obsah triacetinu je větší než 70 % hm*, dopravovala bez dokladu podle § 42 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních.

[2] Žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného zamítl Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 12. 8. 2021, č. j. 22 Af 45/2020 - 28. V jeho odůvodnění se uvádí, že pro posouzení věci je rozhodný především § 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 přitom podle výsledků laboratorních zkoušek měly vybrané výrobky, které proto nelze podřadit pod minerální oleje uvedené pod kódem nomenklatury 3811, ale jako výrobky určené jako přísada nebo plnidlo (aditiva) do minerálních olejů jsou stejně předmětem spotřební daně. Tento závěr přitom správně uvedl již celní orgán prvního stupně.

[3] Žalobkyně proti tomuto z pohledu krajského soudu jednoznačně odůvodněnému rozhodnutí celního orgánu prvního stupně následně podala velmi kusé, formulačně nepřesné, až chaotické odvolání, v němž argumentovala pouze ve zcela obecné rovině. Žalovaný ve snaze vypořádat se co nejvýstižněji s takto nekvalitním opravným prostředkem svou argumentaci v rozhodnutí o odvolání postavil na aplikaci § 45 odst. 3 písm. i) zákona o spotřebních daních s vysvětlením, že kód nomenklatury 3811 obsahuje i výrobky, které *de facto* minerálními oleji nejsou, přičemž tento závěr opřel o zařazení zboží do podpoložky 3811 21 00 90 v dokladech předložených v průběhu kontroly zboží. Ačkoliv krajský soud nepovažoval tuto charakteristiku za zcela přesnou, dospěl k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí není namístě zrušit. Přihlédl přitom k pravidlu, že správní řízení tvoří v zásadě jeden celek. Rozhodnutí o odvolání je tak nutno chápat i v kontextu rozhodnutí celního orgánu prvního stupně, přičemž obě tato rozhodnutí jsou vystavěna na shodném důkazním a právním stavu věci a argumentačně si neodporují.

[4] Krajský soud se rovněž neztotožnil s názorem žalobkyně, že ustanovení § 45 odst. 3 zákona o spotřebních daních vymezující předmět daně z minerálních olejů připouští několik různých výkladů, a uplatní se proto princip *in dubio pro libertate* (tedy preference takového výkladu právního předpisu, jenž nejméně zasahuje do práv daňového subjektu). Znění § 45 odst. 3 písm. i) zákona o spotřebních daních totiž jednoznačně stanoví, že předmětem daně jsou také minerální oleje uvedené pod kódem nomenklatury 3811. Toto ustanovení je navíc pro posouzení věci pouze podpůrné, neboť pro výběr daně z vybraných výrobků v posuzované věci je primární § 45 odst. 7 téhož zákona. Žalobkyně navíc v průběhu řízení před celními orgány ani v žalobě nezpochybnila prokázanou skutečnost, že vybrané výrobky jsou aditivem pro mazací oleje obsahující minerální oleje.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včasnou blanketní kasační stížnost. V jejím doplnění učiněném v měsíční lhůtě stanovené ve výzvě soudu namítla, že krajský soud k podané žalobě od počátku přistupoval se záměrem potvrdit žalobou napadené rozhodnutí a dosavadní postup celních orgánů. Krajský soud totiž zjistil nedostatky rozhodnutí žalovaného, zaujal zcela opačnou argumentaci, a přesto jej potvrdil. Na podporu tohoto svého závěru v různých listinách a rozhodnutích od počátku celního řízení vyhledal jednotlivá zjištění a argumenty v neprospěch stěžovatelky, tedy takové, jimiž se odvolací celní orgán ve svém rozhodnutí ani nezabýval a stěžovatelka proti nim logicky nebrojila. Na těchto zjištěních následně založil svůj rozsudek, aniž by s takovým postupem stěžovatelku předběžně seznámil a umožnil jí na něj reagovat.

pokračování

[6] Krajský soud podle stěžovatelky opřel svůj rozsudek o některé listiny celního orgánu prvního stupně, aniž by jakkoli zohlednil, že je žalovaný ve svém rozhodnutí posoudil zcela odlišně. Žalovaný v rozhodnutí o odvolání totiž naopak uvádí výslovný odkaz na § 45 odst. 3 písm. i) zákona o spotřebních daních a přednáší argumentaci, proč předmětné zboží spadá do kategorie „minerální oleje uvedené pod kódy nomenklatury 3811“. Fakticky tedy celní orgán prvního stupně tvrdí, že zboží je předmětem daně proto, že jde o přísady do minerálních olejů, zatímco žalovaný tvrdí, že je předmětem daně proto, že je minerálním olejem, přičemž tyto důvody se navzájem vylučují a nemohou obstát zároveň jeden vedle druhého. Krajský soud se ztotožnil se závěrem celního orgánu prvního stupně, následně však zamítl žalobu, ačkoli jí napadené rozhodnutí bylo s tímto závěrem v rozporu.

[7] Stěžovatelka dále namítla, že jí přepravované zboží není předmětem spotřební daně. Podle § 1 zákona o spotřebních daních je totiž pojem „vybraný výrobek“ definován pouze jako minerální oleje, přičemž zboží stěžovatelky minerálním olejem není. Přísady minerálních olejů jsou podle § 45 odst. 7 zákona o spotřebních daních předmětem daně jen v případě, že jsou určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů. Dokumenty předložené stěžovatelkou již při samotné prvotní kontrole přitom jednoznačně potvrzují, že předmětné zboží není určeno jako aditivum do olejů určených k použití, nabízených k prodeji nebo používaných pro pohon motorů. Užívání zboží pro tyto daňové účely je zjevně nelogické a neekonomické již s ohledem na jeho cenu, jak již v minulosti bylo doloženo.

[8] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhla zrušení napadeného rozsudku i rozhodnutí obou celních úřadů a vrácení věci k dalšímu řízení.

[9] Žalovaný se ztotožnil s rozsudkem krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Stěžovatelka totiž vůbec neuvedla, k jakému konkrétnímu použití je předmětné zboží určeno, když prokázání jeho nedaňového účelu nelze učinit prostým prohlášením. Měl-li být nedaňový účel použití předmětného výrobku prokázán, musela by stěžovatelka předložit konkrétní a ověřitelné doklady o jeho skutečném a konkrétním použití, což však v průběhu celního řízení ani řízení před krajským soudem neučinila. Předmětné výrobky jsou tak prokazatelně předmětem daně z minerálních olejů ve smyslu § 45 zákona o spotřebních daních.

### III. Posouzení kasační stížnosti

[10] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Stěžovatelka neoznačila důvody kasační stížnosti, nicméně z jejího obsahu vyplývá, že tak učinila podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s, tedy z důvodu *tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení*.

[11] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval stěžovatelčinou námitkou, podle níž krajský soud nezákonně zamítl žalobu i přesto, že se s jejím obsahem fakticky ztotožnil. Podle stěžovatelky totiž krajský soud uznal její argumentaci, že závěry, na nichž žalovaný

vystavěl své rozhodnutí, jsou nesprávné. Přesto však jej neshledal nezákonným, neboť vyšel i z rozhodnutí celního orgánu prvního stupně, které bylo opřeno o jiné právní posouzení.

[12] Jak uvedl již krajský soud, ze správních spisů vyplývá, že zboží bylo zajištěno při kontrole, kterou provedl celní orgán prvního stupně dne 18. 7. 2019 na čerpací stanici Euro-Oil na dálnici D1. Zboží bylo zajištěno, neboť bylo dopravováno bez dokladu podle § 42 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. V přepravních dokladech bylo zboží deklarováno pod položkou kombinované nomenklatury 3811 21 00 90, tedy jako *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*. Ze zajištěných vybraných výrobků byly odebrány vzorky k laboratornímu rozboru a dle výsledků laboratorní zkoušky bylo zjištěno, že se vzorek liší od motorové nafty, nejedná se o minerální olej, ale může být jako přídavek do minerálních olejů použit. Celní orgán prvního stupně následně rozhodl o propadnutí vybraných výrobků. Dospěl totiž k závěru, že se nejedná o minerální olej, ale o produkt, který může být do minerálních olejů přidán, a odkázal na § 45 odst. 7 zákona o spotřebních daních, podle kterého jsou předmětem daně z minerálních olejů také výrobky určené k použití, nabízené k prodeji nebo používané jako přísada nebo plnidlo (aditiva) do minerálních olejů.

[13] Proti prvostupňovému rozhodnutí podala stěžovatelka odvolání, v němž namítla, že celní orgán prvního stupně zcela ignoroval vlastní faktická zjištění a tato ve svém rozhodnutí popřel, přičemž tento zjevný rozpor nijak přesvědčivě nevysvětlil. Z toho důvodu na věc aplikoval ustanovení právních předpisů, která se na ni nevztahují. Tímto postupem celní orgán zatížil řízení vadou. Stěžovatelka dále uvedla, že blíže odvolání odůvodní ve lhůtě 14 dnů, k čemuž však podle obsahu správního spisu nedošlo. O odvolání bylo rozhodnuto žalobou napadeným rozhodnutím. V něm žalovaný předně uvedl, že i přes značnou kusost odvolání je z něj zřejmé, že stěžovatelka v tomto případě činí spornou otázku, zda předmětné zboží je či není vybraným výrobkem, jehož dopravu na daňové území České republiky je nutné provádět v souladu se zákonem o spotřebních daních.

[14] Věcně pak žalovaný ve svém rozhodnutí odkázal na závěry laboratorního rozboru vzorku zboží, z něž vyplynulo, že předmětný výrobek může být použit jako přídavek do minerálního oleje, jakož i na skutečnost, že stěžovatelka sama v přepravním dokladu deklarovala zboží podle položky 3811 kombinované nomenklatury. Podle § 45 odst. 3 písm. i) zákona o spotřebních daních jsou předmětem daně z minerálních olejů také minerální oleje uvedené pod kódem nomenklatury 3811. Podle žalovaného přitom zákon o spotřebních daních v § 45 odst. 3 písm. i) označuje za minerální oleje všechny výrobky uvedené pod kódem nomenklatury 3811, přestože pod tento kód podle celního sazebníku spadají i výrobky, které fakticky minerálními oleji nejsou. Předmětné zboží je proto vybraným výrobkem ve smyslu zákona o spotřebních daních, který je předmětem daně z minerálních olejů. Otázka určení a konečného použití předmětného výrobku je podle žalovaného v daném případě nerozhodná.

[15] Podle § 45 odst. 3 písm. i) zákona o spotřebních daních platí, že *předmětem daně jsou také minerální oleje uvedené pod kódem nomenklatury 3811*. Podle odstavce čtvrtého téhož

pokračování

ustanovení platí, 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. Znění odstavce sedmého téhož ustanovení pak stanoví, že *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.*

[16] Z uvedeného je zřejmé, že celní orgán prvního stupně a žalovaný založili svá rozhodnutí na částečně odlišném právním posouzení věci. Celní orgán prvního stupně dospěl k závěru, že přepravované zboží není minerálním olejem, nýbrž že jde o přísadu minerálního oleje, která je předmětem daně podle § 45 odst. 7 zákona o spotřebních daních. Podle žalovaného však samotná skutečnost, že se jedná o produkt zařaditelný pod položku 3811 kombinované nomenklatury, znamená, že zboží je předmětem daně podle § 45 odst. 3 písm. i) zákona o spotřebních daních, i když se fakticky o minerální olej nejedná. Krajský soud se při posuzování této otázky ztotožnil s celním orgánem prvního stupně, nicméně dospěl k závěru, že pochybení žalovaného spočívající v nesprávném formálním označení zákonného ustanovení, na základě něž je zboží předmětem spotřební daně, nepředstavuje tak závažnou vadu, jež by zakládala nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje.

[17] Z hlediska požadavků, jež zákon klade na osoby, které přepravují vybrané výrobky podléhající spotřební dani, je totiž irelevantní, zda je daný výrobek předmětem daně podle § 45 odst. 3 písm. i), či podle § 45 odst. 7 zákona o spotřebních daních. Obě ustanovení se totiž týkají velmi podobných produktů, přičemž nelze ani vyloučit, že se u některých výrobků, tedy u přísad do minerálních olejů, jež spadají pod kód 3811 kombinované nomenklatury, uplatní obě tato ustanovení současně. Pokud tedy výrobek, který lze důvodně podřadit pod obě z uvedených ustanovení, žalovaný formálně podřadil pod jiné z nich než prvostupňový celní orgán, nejedná se o pochybení, jež by mělo za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Samotná volba příslušného ustanovení zákona o spotřebních daních totiž nemá žádný dopad do práv a povinností stěžovatelky, neboť její postavení je identické v obou případech.

[18] Za těchto okolností se Nejvyšší správní soud ani blíže nezabýval stěžovatelčinou námitkou o porušení zásady *in dubio pro libertate*. Jak totiž bylo již výše uvedeno, v projednávané věci by stěžovatelkou přepravované výrobky bylo možné rovněž podřadit pod § 45 odst. 7 zákona o spotřebních daních. I v případě, že by tedy Nejvyšší správní soud dal stěžovatelce zapravdu v tom, že s ohledem na zásadu *in dubio pro libertate* není možné jí přepravované výrobky považovat za předmět daně podle § 45 odst. 3 písm. i) zákona o spotřebních daních, na jejím postavení by to nic nezměnilo. S ohledem na výše uvedené je rovněž nutné odmítnout námitku překvapivosti postupu krajského soudu, případně žalovaného. Změna právního posouzení ze strany žalovaného a následně ze strany krajského soudu totiž nepředstavuje žádný zásadní či nečekaný obrat, jež by měl vliv na právní postavení stěžovatelky. Tato změna se totiž týkala jen formálního označení zákonného ustanovení, na jehož základě jsou stěžovatelkou přepravované výrobky předmětem spotřební daně. Obě v úvahu přicházející ustanovení však upravují obdobnou materii velmi podobným způsobem a na daňový subjekt kladou stejné nároky. Není

tedy možné přisvědčit stěžovatelce, že o jiné právní kvalifikaci předmětného zboží ze strany krajského soudu měla být předem vyrozuměna a mělo jí být umožněno vznášet nové argumenty.

[19] Kasační námitka, podle níž přísady minerálních olejů podléhají zdanění pouze v případě, že jsou používány 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, nebyla uplatněna v řízení před krajským soudem, ačkoli tak stěžovatelka mohla učinit, a proto je ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná a Nejvyšší správní soud se jí nemohl zabývat.

[20] Krajský soud tedy posoudil uvedenou právní otázku správně, a proto důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyl naplněn.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[21] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla úspěch a žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 9. června 2022

JUDr. Jiří Palla  
předseda senátu