



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobkyně: **F. H.-U. A. S.**
sídlem P. 20, X3 T., P.
zastoupena advokátem JUDr. Tomášem Štípkem
sídlem Meziříčská 2868, 756 61 Rožnov pod Radhoštěm

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 11. 2020, č. j. 8981-23/2020-900000-314,

takto:

I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 11. 2020, č. j. 8981-23/2020-900000-314, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku ve výši 11 228 Kč, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám advokáta JUDr. Tomáše Štípky.

Odůvodnění:

A) Vymezení věci

1. Dne 23. 5. 2018 provedla hlídka Celního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „CÚ“) na silnici D35 místní šetření zaměřené na kontrolu dopravy vybraných výrobků podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSpD“) u jízdní soupravy složené z tahače DAF reg. zn. X a návěsu reg. zn. X, obojí polské MPZ.

Na uvedeném dopravním prostředku se nacházelo 24 kontejnerů o objemu 1000 l, obsahujících kapalinu. Řidič sdělil, že přepravcem zboží je žalobkyně, u které pracuje od včerejška, přičemž neví, co je naloženo v dopravním prostředku, nakládka proběhla dne 22. 5. 2018 ve Vídni v sídle společnosti L. H. G. a vykládka má být v Lotyšsku pro příjemce U. D. Hlídce předložil CMR bez čísla ze dne 22. 5. 2018 a Bezpečnostní list ze dne 1. 8. 2017, který deklaroval, že se jedná o výrobek SOLOXO K15, kód kombinované nomenklatury 3814 00 90, který je směsí obsahující méně než 70 % hmotnostních směsí uhlovodíků C9-C25 ropného původu (*Gemisch von Kohlenwasserstoffen C9-C25 der Erdölherkunft*) a více než 30 % hmotnostních směsí vyšších alkoholů (*Gemisch höherer Alkohole*) a jeho doporučený účel využití je mazací a penetrační prostředek („*SCHMIRENDES UND PENETRIERENDES MITTEL*“) s širokou škálou aplikací, např. jako impregnační a elektroizolační prostředek v nábytkářském průmyslu, odmrazovač např. pro zámky ve strojírenství, či pro výrobu zapalovačů pro krb a gril.

2. Jelikož převážená kapalina svým zápachem a konzistencí připomínala motorovou naftu, pojal CÚ podezření, že dopravované zboží je minerálním olejem, tj. vybraným výrobkem uvedeným v § 45 ZSpD, přepravovaným s doklady, které neobsahují údaj o výši spotřební daně celkem, jakožto povinnou náležitost dle § 5 ZSpD. Proto odebral vzorky zboží k analýze a rozhodnutím ze dne 25. 5. 2018 předmětné zboží v množství 19 769 kg zajistil a zahájil navazující řízení o zajištěných vybraných výrobcích podle § 42b odst. 1 ZSpD.
3. Celně technická laboratoř (dále jen „CTL“) z odebraných vzorků zjistila, že výrobek SOLOXO K15 je přípravkem na bázi minerálního oleje, který svým destilačním rozmezím splňuje parametry plynového oleje i parametry normy ČSN EN 590+A1 „Motorová paliva – Motorové nafty“, avšak obsahuje přísady netypické pro motorovou naftu (ethery, alkoholy, estery). Přesto CÚ dospěl k závěru, že zajištěný výrobek je vybraným výrobkem ve smyslu § 1 odst. písm. a) ZSpD, konkrétně těžkým plynovým olejem spadajícím pod KN 2710 19 41 (celní sazebník 2002), tedy minerálním olejem ve smyslu § 45 odst. 1 písm. b) ZSpD. Konstatoval, že jde o rizikovou komoditu, jejíž fyzikálně-chemické parametry nevylučují její použití pro pohon motorů, přičemž takové vybrané výrobky je možné ve volném daňovém oběhu dopravovat pouze s dokladem podle § 5 ZSpD, což v posuzovaném případě nebylo splněno, a proto nebyly splněny ani podmínky pro uvolnění zajištěných vybraných výrobků. Jelikož dle CÚ z podkladů nevyplývalo, zda je vlastníkem zajištěných vybraných výrobků ještě odesílatel L. H. G., nebo již odběratel U. D., rozhodl dne 16. 5. 2019 (č. j. 50177/2019-580000-12) s odkazem na § 42d odst. 1 písm. b) ZSpD o zabránění vybraných výrobků. Dále CÚ v rozhodnutí také poznamenal, že vážné pochyby panují o celé obchodní a dopravní operaci, neboť cestou mezinárodního dožádání bylo zjištěno, že litevská společnost U. D. je podezřelá z páchaní podvodné činnosti, protože jí bylo v říjnu 2014 deregistrováno litevské DIČ, nyní má platné slovenské DIČ, jejím ředitelem je ukrajinský občan V. D., společnost nemá žádné zaměstnance, nemá povolení pro provozování daňového skladu, není registrovaným oprávněným příjemcem ani držitelem dočasného povolení, neplatí spotřební daně ani nepodává daňové přiznání k DPH, nemá vhodné prostory ke skladování vybraných výrobků a adresa uvedená v CMR je kancelářská budova. Přijetí prověřované zásilky lotyšskému správci daně nikdo neoznámil, ani za ni nebyla v Lotyšsku zaplácena spotřební daň.
4. Žalobkyně se proti rozhodnutí CÚ odvolala, neboť se zařazením pod kód nomenklatury 27101941 nesouhlasila. Trvala na tom, že složení předmětného výrobku odpovídá složení

deklarovanému v Bezpečnostním listu ze dne 1. 8. 2017, že tuto skutečnost potvrdily i laboratorní zkoušky CTL a že by měl proto být výrobek zařazen pod KN 3814 00 90.

5. Žalovaný po zjištění, že z protokolů CTL nevyplývalo, kolik procent vzorku tvoří „uhlovodíky“ a kolik „ethery, alkoholy, či estery“, si v odvolacím řízení vyžádal nové vyjádření, v němž CTL uvedla, že zkoumaná směs může obsahovat 29 až 36 % deklarovaných neminerálních složek, tj. směs vyšších alkoholů deklarovaných jako CAS: 68526-89-6, takže nelze zpochybnit deklarované složení výrobku. Po seznámení s tímto novým podkladem zaslala žalobkyně žalovanému dokument nadepsaný Objednávku přepravy ze dne 20. 5. 2018, který měl podle ní potvrzovat, že převážený výrobek je skutečně tím, čím je označen v Bezpečnostním listu a že nemá sloužit pro pohon motorů nebo výrobu souvisejících směsí.
6. Následně žalovaný ve výroku specifikovaným rozhodnutím ze dne 2. 11. 2020 rozhodl o odvolání žalobkyně tak, že sice změnil výrok rozhodnutí CÚ (celý jej nahradil novým zněním), avšak po věcné stránce jeho rozhodnutí fakticky potvrdil. V nově formulovaném výroku žalovaný kromě precizace jeho původního znění doplnil, že se tímto rozhodnutím uvolňují přepravní obaly (24 ks kontejnerů, ve kterých byly zajištěné výrobky přepravovány), neboť o jejich osudu CÚ opomněl rozhodnout.

B) Žaloba a stanovisko žalovaného

7. Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného. V žalobě, jejíž většinu tvoří citace napadeného rozhodnutí se zvýrazněním některých pasáží, žalobkyně namítla, že zařazení předmětného zboží pod KN 2710 19 41, které vedlo k zabránění předmětného zboží, je neodůvodněné, neboť pro zařazení pod uvedený kód nebylo (na rozdíl od zařazení vyplývajícího z Bezpečnostního listu) splněno ani jedno ze dvou základních kritérií, jimiž jsou dle samotného žalovaného jednak fyzické vlastnosti zboží a dále účel užití zboží. Rozhodnutí žalovaného je tak dle žalobkyně nepřezkoumatelné.
8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl, aby soud žalobu zamítl, přičemž zopakoval úvahy uvedené v odůvodnění napadeného rozhodnutí.

C) Posouzení věci krajským soudem

9. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Za podmínek stanovených v § 51 s. ř. s. rozhodl soud bez nařízení jednání.
10. Podle § 42d odst. 1 ZSpD platí, že pokud správce daně nerozhodne o uvolnění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, rozhodne o jejich propadnutí v případě, že je vlastník těchto výrobků nebo dopravního prostředku znám, v ostatních případech o jejich zabránění. Předpokladem pro aplikaci tohoto ustanovení, jak z jeho textu vyplývá, je skutečnost, že výrobek, o jehož propadnutí či zabránění má být rozhodnuto, je tzv. vybraným výrobkem. Jedině v takovém případě totiž stíhá dopravce povinnost dopravovat takový výrobek spolu s dokladem předvídaným ZSpD. V řízení o zajištěných vybraných výrobcích je tak třeba jako předběžnou otázku vyřešit, zda se skutečně o vybrané výrobky ve smyslu ZSpD jednalo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2020, č. j. 6 Afs 37/2018-40).
11. A právě vyřešení této předběžné otázky orgány celní správy žalobkyně rozporuje.

12. Obecně ZSpD vymezuje předmět úpravy a jednotlivé druhy vybraných a výrobků a spotřebních daní z nich hned v úvodu a následně v § 45 podrobně definuje skupiny výrobků nebo jednotlivé výrobky, které jsou předmětem daně z minerálních olejů a pro účely tohoto zákona se považují za minerální oleje. S ohledem na různorodost výrobců a distributory používaného názvosloví používá zákon pro jednoznačné definování předmětu daně číselné označování minerálních olejů, které vychází z tzv. kódů kombinované nomenklatury.
13. Základním předpisem na úrovni Evropské unie, který upravuje kombinovanou nomenklaturu, je nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. 7. 1987, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (Úřední věstník L 256, 7. 9. 1987), které je v souladu s čl. 288 Smlouvy o fungování Evropské unie závazné v celém rozsahu a přímo použitelné ve všech členských státech. Nařízení zavedlo kombinovanou nomenklaturu založenou na osmimístných číselných kódech a slovním popisu zboží. První dvě číslice kódu uvádějí kapitolu, třetí a čtvrtá číslice uvádějí položku, pátá a šestá číslice uvádějí podpoložku harmonizovaného systému, sedmá a osmá číslice podpoložku kombinované nomenklatury.
14. V posuzovaném případě žalobkyně tvrdila a dokládala, že jí přepravovaný výrobek spadá pod kód nomenklatury 3814 00 90. Pokud by tomu tak bylo, šlo by o výrobek, který se pro účely ZSpD nepovažuje za minerální olej, neboť tento kód kombinované nomenklatury nebyl v roce 2018 a není ani nyní uveden. Žalovaný naopak tvrdí, že přepravovaný výrobek spadá pod kód nomenklatury 2710 19 41, a tudíž jde o minerální olej ve smyslu § 45 odst. 1 písm. b) ZSpD, podle něhož byly (dle znění účinného do 26. 3. 2019) předmětem daně střední oleje a těžké plynové oleje uvedené pod kódy nomenklatury 27 10 19 11 až 27 10 19 49. Sazba daně by v takovém případě podle § 48 odst. 1 ZSpD činila 10 950 Kč/1000 l.
15. Na str. 14 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že v souladu s § 3 písm. n) ZSpD ve znění účinném do 26. 3. 2019, platilo, že „pro účely tohoto zákona se rozumí kódem nomenklatury číselné označení vybraných výrobků uvedené v Nařízení Rady o tarifu, statistické nomenklatuře a Společném celním tarifu, ve znění platném k 1. lednu 2002.“
16. Podpoložka 3814 00 90 byla v celním sazebníku 2002 systematicky zařazena takto:

Třída VI. (Výrobky chemického průmyslu nebo příbuzných průmyslových odvětví)

Kapitola 38 (Různé chemické výrobky)

3814 00	<u>Složená organická rozpouštědla a ředidla, jinde neuvedená ani nezahrnutá; připravené odstraňovače nátěrů nebo laků</u>
3814 00 10	- Na bázi butylacetátu
3814 00 90	- <u>Ostatní</u>

17. Podpoložka 2710 19 41 byla v celním sazebníku 2002 systematicky zařazena takto:

Třída V. (Nerostné produkty)

Kapitola 27 (Nerostná paliva, minerální oleje a produkty jejich destilace; živičné látky; minerální vosky)

2710	<u>Minerální oleje a oleje ze živičných nerostů, jiné než surové; přípravky jinde neuvedené ani nezahrnuté, obsahující 70 % hmotnostních nebo více minerálních</u>
------	--

olejů nebo olejů ze živičných nerostů, jsou-li tyto oleje základní složkou těchto přípravků; odpadní oleje:

- Minerální oleje a oleje ze živičných nerostů (jiné než surové) a přípravky jinde neuvedené ani nezahrnuté, obsahující 70 % hmotnostních nebo více minerálních olejů nebo olejů ze živičných nerostů, jsou-li tyto oleje základní složkou těchto přípravků, jiné než obsahující bionaftu a kromě odpadních olejů.

2710 19 -- Ostatní

--- Střední oleje

--- Těžké oleje

---- Plynové oleje

----- Pro specifické procesy

----- Pro chemickou přeměnu jiným postupem, než který je stanoven pro podpoložku 2710 19 31

----- Pro jiné účely:

2710 19 41 - - - - - O obsahu síry nepřesahujícím 0,05 % hmotnostních

18. V odůvodnění rozhodnutí žalovaný uvedl, že jakkoli lze na základě výsledků analýzy CTL žalobci přisvědčit, že složení zajištěného výrobku odpovídá složení výrobku deklarovanému v Bezpečnostním listu ze dne 1. 8. 2017, neznamená to ještě, že se výrobek bez dalšího zařazuje do KN 3814 00 90 a že byl dopravován za účelem využití, který je v tomto dokumentu deklarován. Žalovaný zdůraznil, že z hlediska účelu využití a zařazení přepravovaného výrobku do celní nomenklatury je prvotním vodítkem, sdělení výrobce, resp. prodávajícího, avšak nejde o údaj pro celní orgány závazný. Ty při zařazení zboží do kombinované nomenklatury postupují způsobem popsáným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2016, č. j. 2 Afs 251/2015-272, přičemž vedle fyzických vlastností zboží je druhým základním kritériem účel užití daného zboží. Ten však dle žalovaného doložen nebyl, neboť Bezpečnostní list ze dne 1. 8. 2017 pouze obecně deklaruje doporučené užití výrobku SOLOXO K15, nikoli však zcela konkrétní účel využití daného výrobku, který neobsahuje ani CMR.
19. Následně žalovaný prověřoval, zda CÚ správně zajištěný výrobek právně posoudil jako výrobek spadající pod KN 2710 19 41. Žalovaný podrobně popsal, že při sazebním zařazování použil všeobecná pravidla pro interpretaci harmonizovaného systému a doplňkových poznámek ke kapitole 27 celního sazebníku 2002, podle nichž bylo pro hodnocení výrobku jako těžkého oleje a následně plynového oleje rozhodné množství oleje, které predestiluje při stanovených teplotách, přičemž v obou případech výsledky analýzy CTL prokázaly hodnoty, které stanoveným ukazatelům odpovídaly. Stejně tak dle žalovaného analýza CTL potvrdila, že obsah síry ve výrobku nepřesahuje 0,05 % hmotnostních. Podle žalovaného by tak v případě, že by byl předmětný výrobek obsahoval pouze předmětný minerální plynový olej, zařazoval by se s ohledem na výsledky tzv. destilační křivky vzorku bez dalšího pod KN 2710 19 41 (celní sazebník 2002). Analýzou CTL ale bylo zjištěno, že zajištěný výrobek je směsí obsahující méně než 70 %

hmotnosti minerálního oleje uvedených vlastností a více než 30 % neminerálních látek (vyšších alkoholů).

20. K tomuto zjištění žalovaný na str. 15 napadeného rozhodnutí uvedl: „*Jak již bylo uvedeno, na základě zkoušení CTL nelze zpochybnit deklarované složení výrobku a zajištěný výrobek je tak nutno považovat za směs, u níž podíl minerálních látek tvoří méně než 70 % hmotnosti a podíl neminerálních látek tvoří více než 30 % hmotnosti, a není tak splněn předpoklad pro zařazení zajištěného výrobku do čísla 2710, resp. do podpoložky 2710 19 41 (tj. obsah 70 % hmotnostních nebo více minerálních olejů nebo olejů ze živičných nerostů, jsou-li tyto oleje základní složkou tohoto přípravku). Tato skutečnost sama o sobě ještě neznámá, že by nebylo možno za žádných okolností zařadit zajištěný výrobek (zařadit pro účely „daňového řízení“) právě do podpoložky KN 2710 19 41 (celní sazebník 2002) a s ohledem na toto zařazení do KN 2710 19 41 považovat zajištěný výrobek za předmět spotřební daně podle § 45 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních a za vybraný výrobek ve smyslu zákona o spotřebních daních, podléhající spotřební dani.“ Zařazení výrobku do podpoložky KN 2710 19 41 přitom podle žalovaného svědčí následující okolnosti: a) majoritní složkou výrobku je plynový olej; b) žalobkyně nedoložila konkrétní účel využití výrobku; c) analýza CTL potvrdila, že výrobek splňuje parametry normy ČSN EN 590+A1 „Motorová paliva – Motorové nafty“, přičemž žalobkyně nevyvrátila pochybnost o možném využití pro pohon motorů; d) analýza CTL prokázala, že výrobek není barven ani značkován, ačkoli podle § 134m odst. 1 písm. h) ZSpD jsou složená organická rozpouštědla uvedená pod KN 3814 00 90 předmětem značkování s výjimkou minerálních olejů přepravovaných do jiných členských zemí, která však byla v posuzovaném případě zpochybněna; e) nelze ověřit celní a daňovou historii výrobku (kdo, kdy, kde a jak jej vyrobil); f) nevyvrácení pochybností o skutečném příjemci; g) pasivita odesílatele (L.) i příjemce (U. D.) v řízení způsobující nemožnost prověřit původ a zdanění předmětného výrobku.*
21. Žalovaný tedy uzavřel, že s ohledem na všechny zjištěné okolnosti CÚ nepochybil, pokud zařadil zajištěný výrobek pod kód nomenklatury 2710 19 41. Podle žalovaného bylo na žalobkyni, aby prokázala konkrétní využití zajištěného výrobku a vyvrátila tím pochybnosti CÚ o tom, že jej v souladu s účelem uvedeným v Bezpečnostním listu nevyužije. Dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2009, č. j. 1 Afs 94/2009-59, v němž byl při výkladu § 4 odst. 1 písm. f) ZSpD, upravujícího postavení dopravce jako plátce spotřební daně, zdůrazněna povinnost přepravce zkontrolovat povahu jím přepravovaných výrobků. Dále vysvětlil, že předmětný výrobek je předmětem spotřební daně s totožnou sazbou i dle ZSpD ve znění účinném od 27. 3. 2019, který bere dle § 3a odst. 1 písm. b) za základ celní sazebník 2018, podle něhož spadá daný minerální olej pod KN 2710 19 43. Následně se již žalovaný zabýval chybějícími náležitostmi průvodních dokladů, jejichž absence byla důvodem zabránění předmětných vybraných výrobků a doměření spotřební daně za květen 2018.
22. Krajský soud předně souhlasí s žalovaným v tom, že CÚ není při posuzování správnosti přidělení kódu kombinované nomenklatury přepravovanému zboží vázán údaji uvedenými v přepravních dokumentech, byť by se jednalo o dokumenty pocházející od výrobce.
23. Na druhé straně však souhlasí s žalobkyní v tom, že výše shrnuté zdůvodnění zařazení zajištěného výrobku pod kód kombinované nomenklatury 2710 19 41 není odůvodněno řádně, resp. že toto odůvodnění neodpovídá kritériím, jež sám žalovaný jako rozhodující pro posouzení označil. Žalovaný, jak již soud uvedl výše, odkázal v napadeném rozhodnutí na právní kritéria, jichž je třeba užít za účelem zařazení konkrétního zboží do

kombinované nomenklatury, na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2016, č. j. 2 Afs 251/2015-272.

24. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl: „Podle ustálené judikatury je třeba za účelem zajištění právní jistoty a usnadnění kontrol hledat rozhodující kritérium pro sazební zařazení zboží obecně v jeho objektivních charakteristikách a vlastnostech, jak jsou definovány zněním čísla KN a poznámek k třídám nebo kapitolám (v tomto smyslu viz rozsudky Proxson, C-500/04, EU:C:2006:111, bod 21; Rakvere Lihakombinaat, C-140/08, EU:C:2009:667, bod 42, jakož i Digitalnet a další, EU:C:2012:745, bod 27).“
25. Nejvyšší správní soud s odkazem na judikaturu SDEU vysvětlil, že kombinovaná nomenklatura je založena na Harmonizovaném systému, který vyplývá z mezinárodní úmluvy uzavřené v rámci Světové celní organizace, přičemž Harmonizovaný systém je multifunkční nomenklatura, sestavená tak, aby mohla zahrnout veškeré zboží, které může být předmětem mezinárodního obchodu. Kombinovaná nomenklatura převzala strukturu Harmonizovaného systému a doplnila ji o další rozřídění, aby byly zohledněny celní a statistické potřeby ES. Z Harmonizovaného systému vycházejí obecná pravidla, třídy se svými poznámkami, kapitoly se svými poznámkami, položky a první podpoložky až do šesté číslice vícemístného číselného kódu celního sazebníku. Obecné pravidlo č. 1 obsahuje základní zásadu pro veškeré zařazování zboží do kombinované nomenklatury, podle níž musí být zařazení provedeno především na základě znění položek a poznámek tříd a kapitol. Znění položek a poznámek mají v tomto ohledu stejný status: znění položky tvoří základní prvek, který doplňují a upřesňují poznámky třídy a poznámky kapitoly. Pouze pokud nejsou tato ustanovení v rozporu se zněním těchto položek a poznámek, mohou být podpůrně použita další obecná pravidla. Než může být tedy použito jedno z dalších obecných pravidel, je třeba určit, zda je dotčené zboží zahrnuto do znění položky nebo zda poznámka obsahuje konkrétní údaje umožňující jeho zařazení. Naproti tomu názvy tříd, kapitol a podkapitol mají pouze informativní hodnotu a nelze se jich podpůrně dovolávat; totéž platí pro vysvětlující poznámky a stanoviska k Harmonizovanému systému a ke kombinované nomenklatuře, která rovněž nejsou závazná, ale představují pouze pomocné zdroje, byť jsou mnohdy důležité zejména pro výklad znění položek. Obecné pravidlo č. 1 se však týká pouze položek, a používá se tudíž pouze pro první čtyři číslice kódu. Pro další rozřídění na podpoložky se používá obecné pravidlo č. 6, které stanoví v podstatě obdobný postup jako postup používaný v případě zařazování do položek. Z toho je tudíž zřejmé, že kombinovaná nomenklatura je uspořádána do přísně hierarchické struktury a že zařazení musí být prováděno postupně, úroveň po úrovni, od obecného ke zvláštnímu, tj. počínaje položkou, přes podpoložku harmonizovaného systému a konče podpoložkou kombinované nomenklatury. Dále Nejvyšší správní soud uvedl, že dvěma základními kritérii pro zařazení zboží jsou fyzické vlastnosti zboží a užití, k němuž je zboží určeno, jenž musí být stanoveno na základě objektivních kritérií.
26. Žalovaný však, ačkoli proklamoval, že se bude při zařazení předmětného výrobku do kombinované nomenklatury uvedeným rozsudkem Nejvyššího správního soudu a v něm uvedeným postupem řídit, neučinil tak.
27. Jak je uvedeno výše, položka 2710 zní „*Minerální oleje a oleje ze živičných nerostů (jiné než surové) a přípravky jinde neuvedené ani nezahrnuté, obsahující 70 % hmotnostních nebo více minerálních olejů nebo olejů ze živičných nerostů, jsou-li tyto oleje základní složkou těchto přípravků, jiné než obsahující bionaftu a kromě odpadních olejů.*“

28. Žalovaný však dospěl k závěru, že přepravovaný výrobek SOLOXO K15 je směs, u níž podíl minerálních látek tvoří méně než 70 % hmotnosti a podíl neminerálních látek tvoří více než 30 % hmotnosti, na základě čehož sám uzavřel, že tak není splněn předpoklad pro zařazení zajištěného výrobku do čísla (položky) 2710. Následně ale uvedl, že tato skutečnost, tj. nesplnění znění příslušné položky, sama o sobě ještě neznamená, že by nebylo možno za žádných okolností zařadit zajištěný výrobek do podpoložky KN 2710 19 41 a s ohledem na toto zařazení považovat zajištěný výrobek za předmět spotřební daně podle § 45 odst. 1 písm. b) ZSpD. Závěr žalovaného o možnosti překlenout nesplnění znění položky je však zcela v rozporu s výše uvedeným závěrem Nejvyššího správního soudu, přičemž žalovaný nevysvětlil, jak ke svému závěru dospěl a oč jej opírá. Žalobkyně má naopak pravdu v tom, že vytýčil-li žalovaný v souladu s judikaturními závěry jako jedno ze dvou kumulativních kritérií pro zařazování výrobků do kombinované nomenklatury fyzické vlastnosti zboží, pak není-li toto kritérium naplněno, nelze výrobek do dané položky zařadit.
29. Pro zohlednění okolností, které dle žalovaného svědčí pro zařazení zajištěného výrobku pod kód KN 2710 19 41, neexistuje dle krajského soudu žádná opora v poznámkách, vysvětlivkách či obecných výkladových pravidlech ke kombinované nomenklatuře a Harmonizovanému systému. Nadto je třeba uvést, že žalovaný sice uvedl jakýsi seznam okolností, které v posuzované věci zjistil, avšak nevysvětlil, jak ta která okolnost svědčí pro zařazení zajištěného výrobku pod kód KN 2710 19 41. Jak by mohla pro zařazení zajištěného výrobku pod kód KN 2710 19 41 stačit skutečnost, že je jeho majoritní složkou plynový olej, jestliže příslušná položka zní tak, že minerální olej musí tvořit 70 % a více hmotnosti výrobku, což netvoří? Jak pro zařazení zajištěného výrobku pod kód KN 2710 19 41 svědčí skutečnost, že žalobkyně nedoložila konkrétní účel využití výrobku? Jaký vliv na objektivně zjištěné fyzikální vlastnosti výrobku má nedoložení jeho celní a daňové historie či existence pochybností o příjemci? Odpovědi na tyto otázky nelze z napadeného rozhodnutí dovodit.
30. Pokud jde o účel využití, jakožto druhé zásadní kritérium pro zařazování výrobků do kombinované nomenklatury, neuvedl žalovaný ve vztahu k zařazení předmětného výrobku pod kód KN 2710 19 41 vůbec nic. V tomto ohledu je tedy rozhodnutí nepřezkoumatelné. Žalobkyni tak žalovaný na jedné straně vytknul, že samotné fyzické vlastnosti zboží pod jeho podřazení pod určitý kód kombinované nomenklatury nestačí, na druhé straně však uvedl, že pokud by zajištěný výrobek obsahoval pouze minerální plynový olej, zařazoval by se bez dalšího (tj. zřetelně bez ohledu na účel využití) pod kód KN 2710 19 41. Žalovaný tak vlastní závěry o nezbytnosti prokazování skutečného konkrétního účelu využití výrobku pro účely jeho zařazování do kombinované nomenklatury popřel, přičemž tento zjevný rozpor nijak přesvědčivě nevysvětlil.
31. Ze všech uvedených důvodů je zřejmé, že odůvodnění, které použil žalovaný pro zařazení zajištěného výrobku SOLOXO K15 pod kód KN 2710 19 41, nemůže obstát, a tudíž s tím ani závěr, že se jedná o vybraný výrobek ve smyslu § 45 odst. 1 písm. b) ZSpD.
32. Pro úplnost krajský soud uvádí, že řízení o zabránění vybraných výrobků je nezávislé na řízení vyměřovacím (srov. např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Af 54/2010-44, č. 3038/2014 Sb. NSS, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2010, č. j. 1 Afs 12/2010-107, č. 2054/2010 Sb. NSS, a ze dne 28. 5. 2020, č. j. 1 Afs 368/2019-27). Pro posouzení věci tak není relevantní skutečnost zdůrazněná žalovaným v závěru napadeného rozhodnutí, že žalobkyni byla za zdaňovací období května 2018

vyměřena spotřební daň ze zajištěného výrobku ve výši 256 449 Kč a žalobkyně se proti platebnímu výměru neodvolala.

D) Závěr a náklady řízení

33. S ohledem na výše uvedený závěr krajský soud napadené rozhodnutí pro nezákonnost spočívající v nesprávném právním posouzení zrušil podle § 78 odst. 1 s. ř. s. Současně krajský soud vrací věc žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný je právním názorem soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Žalovaný bude povinen zdůvodnit svůj závěr, že je zajištěný výrobek SOLOXO K15 vybraným výrobkem ve smyslu § 45 ZSpD, přezkoumatelným a přesvědčivým způsobem, prostým vnitřně rozporné argumentace. Při podřazování předmětného výrobku pod určitý kód kombinované nomenklatury pak bude žalovaný skutečně postupovat způsobem popsáním v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2016, č. j. 2 Afs 251/2015-272.
34. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že v řízení procesně úspěšný žalobce má právo vůči žalovanému na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce ve výši 11 228 Kč tvoří: 1) zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a 2) náklady za zastupování žalobkyně advokátem, stanovené dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“) jako odměna za zastupování ve výši 6 200 Kč za 2 provedené úkony právní služby dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) AT, tj. převzetí zastoupení a sepsí žaloby, přičemž odměna za 1 úkon právní služby ve výši 3 100 Kč byla stanovena dle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 AT, a dále náhrada hotových výdajů za provedené úkony ve výši 600 Kč, tj. 2 x 300 Kč dle § 13 odst. 4 AT, to vše zvýšené o DPH z odměny a náhrad ve výši 1 428 Kč, neboť zástupce žalobkyně je plátcem uvedené daně. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (§ 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku. Místo plnění určil soud dle § 149 o. s. ř.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 27. dubna 2022

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu

