



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Lachmanna a soudců Mgr. Jana Ferneckého a Mgr. Aleše Sabola ve věci

žalobkyně: **FILSON s.r.o.**, IČO 47549947
sídlem Slévačská 902/11, Praha 9
zastoupená daňovým poradcem Ing. Ivo Šulcem
sídlem Na Harfě 935/5c, Praha 9

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 1. 2019, č. j. 2018-2/2019-900000-317

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 1. 2019, č. j. 2018-2/2019-900000-317, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 19 456 Kč, k rukám zástupce žalobkyně Ing. Ivo Šulce, daňového poradce.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „**napadené rozhodnutí**“), kterým žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „**správce daně**“) ze dne 27. 4. 2018, č. j. 85239-

2/2018-510000-32.2 (dále jen „**prvostupňové rozhodnutí**“). Tím byly podle § 42 odst. 2 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o spotřebních daních**“), zajištěny výrobky – minerální oleje v množství celkem 8 568,4 litrů.

2. Konkrétně se jednalo o následující minerální oleje:

- obchodní označení Carlson mazací spray na řetězy, obsah spotřebitelského balení 400 ml., KN 2710 19 47, v celkovém počtu 2.662 ks;
- obchodní označení Carlson multifunkční olej, obsah spotřebitelského balení 400 ml., KN 3403 19 80, v celkovém počtu 3.708 ks;
- obchodní označení Carlson čistič řetězů kol, obsah spotřebitelského balení 400 ml., KN 2710 12 25, v celkovém počtu 1.359 ks;
- obchodní označení Carlson odstraňovač asfaltu, obsah spotřebitelského balení 400 ml., KN 2707 50 00, v celkovém počtu 1.112 ks;
- obchodní označení ROX silikonový olej 600 ml., obsah spotřebitelského balení 600 ml., KN 3403 19 80, v celkovém počtu 3.284 ks;
- obchodní označení Carlson čistič brzd, obsah spotřebitelského balení 400 ml., KN 2710 12 25, v celkovém počtu 5.048 ks;
- obchodní označení Carlson grafitový spray, obsah spotřebitelského balení 400 ml., KN 3403 19 80, v celkovém počtu 2.606 ks.

II. Postup správce daně a napadené rozhodnutí

3. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně je podle § 13 zákona o spotřebních daních držitelkou povolení k přijímání a užívání vybraných výrobků [minerálních olejů podle § 45 odst. 1 písm. a), b) a g) zákona o spotřebních daních] osvobozených od daně podle § 49 odst. 1 a 2 tohoto zákona (dále jen „**zvláštní povolení**“). Žalobkyně vyrábí různé druhy výrobků určených k čištění a ošetřování povrchů interiérů vozů apod. Na základě analýzy odebraných vzorků produkovaných výrobků na základě dřívějších místních šetření provedených správcem daně a ve vztahu ke vstupním surovinám pak Celním úřadem pro Moravskoslezský kraj, provedené Celně-technickou laboratoří (dále jen „**CTL**“), vyšlo najevo, že se i nadále jedná o vybrané výrobky – předmět daně jiného kódu kombinované nomenklatury (dále též jen „**KN**“). Dle správních orgánů tak měla být u žalobkyně naplněna definice výroby vybraného výrobku podle § 3 písm. s) bod 3 zákona o spotřebních daních, přičemž tato výroba musí dle § 19 odst. 3 stejného zákona probíhat v daňovém skladu, jehož povolením ale žalobkyně nedisponovala. Dne 26. 4. 2018 provedl správce daně místní šetření, v rámci nějž došlo k zajištění vybraných výrobků – minerálních olejů v celkovém množství 8 568,40 litrů, neboť žalobkyně nedisponovala nabývacími doklady podle § 5 zákona o spotřebních daních. Tyto výrobky byly skladovány v distribučním skladu žalobkyně na adrese Mstětice 1052, Zeleneč, kam byly dopraveny z výrobního závodu žalobkyně na adrese Palhanecká 302/14, Opava, resp. přes sklad na adrese Františka Divíše 767/68, Praha 10. Následně bylo správcem daně vydáno prvostupňové rozhodnutí, které žalobkyně napadla odvoláním.
4. Žalobkyně v podaném odvolání uplatnila obdobné námitky jako posléze v žalobě – již v odvolání tak namítala, že vybrané výrobky nejsou používány pro pohon motorů nebo výrobu tepla, a proto jsou vyloučeny ze zdanění. Neměla tak povinnost mít k vybraným minerálním olejům doklady podle § 5 zákona o spotřebních daních. Nebyly tudíž naplněny zákonné podmínky pro zajištění výrobků. Žalobkyně měla rovněž za to, že výrobky, které má v držení, nevyrábí v režimu podmíněného osvobození od daně, neboť se nejedná o výrobu podle § 3 zákona o spotřebních daních. S výjimkou výroby zajištěných vybraných výrobků zařazených do KN 3403 a KN 2710 10 47 k výrobě nedocházelo, protože se neměnil kód nomenklatury základní vstupní suroviny.

5. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nejprve uvedl, že prvostupňové rozhodnutí má charakter předběžného opatření, kterým se nepředjímá rozhodnutí o tzv. konečném osudu vybraných výrobků v navazujícím řízení. Cílem prvostupňového rozhodnutí bylo pouze předběžně zajistit vybrané výrobky, u kterých existuje důvodné podezření, že se jedná o vybrané výrobky (předmět spotřební daně) a zatím nebyl předložen žádný doklad prokazující jejich zdanění podle § 5 zákona o spotřebních daních. Žalovaný se přitom shodl s předběžným závěrem správce daně, že bylo zjištěno skladování vybraných výrobků KN 2710 19 47, 2710 12 25, 2707 50 00 a 3403 19 80, které jsou předmětem spotřební daně z minerálních olejů a které se nacházely mimo režim podmíněného osvobození od daně (nebyly umístěny v daňovém skladu), přičemž bylo zřejmé, že se nejedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, a na místě nebyly předloženy doklady prokazující jejich zdanění podle § 5 zákona o spotřebních daních. Žalovaný k tomu odkázal na judikaturu správních soudů vztahující se k otázce zajištění vybraných výrobků.
6. Žalovaný se dále vyjádřil k odvolací námitce žalobkyně, že její činnost není výrobou. Uvedl, že na základě zvláštního povolení žalobkyně je možné přijímat minerální oleje podle § 45 odst. 1 písm. a), b), g) zákona o spotřebních daních za účelem výroby konkrétních výrobků (prostředků pro čištění a ošetřování interiérů vozů atd.), nemůže ale docházet k výrobě vybraných výrobků, jejichž výrobě je vyhrazen režim podmíněného osvobození od daně, tj. daňový sklad, anebo v případě ostatních benzinů osvobozených od daně nesmí být výsledkem vybraný výrobek, který je jiným předmětem daně z minerálních olejů. Žalobkyně v konečném důsledku vyráběla vybrané výrobky, které jsou předmětem spotřební daně a které měly být vyráběny v daňovém skladu (KN 2710 19 47, 2710 12 25, 2707 50 00) dle § 59 odst. 1 ve spojení s 19 odst. 3 zákona o spotřebních daních, a dále vybrané výrobky KN 3403 19 80, které nemusely být vyráběny v daňovém skladu, avšak jsou předmětem spotřební daně. Dle žalovaného si byla žalobkyně této skutečnosti vědoma, neboť byla minimálně třikrát upozorněna, že činnost v případě jí vyráběných vybraných výrobků je výrobou ve smyslu § 3 zákona o spotřebních daních a že musí probíhat v daňovém skladu.
7. Podle žalovaného byla žalobkyně dne 11. 4. 2018 seznámena s výsledky analýz vzorků provedených CTL (vzorky vstupních surovin). Žalobkyně byla přitom opětovně upozorněna, že na základě této analýzy dochází k výrobě ve smyslu § 3 písm. s) bod 3 zákona o spotřebních daních, která musí probíhat v daňovém skladu. V rámci místního šetření ze dne 26. 4. 2018 žalobkyně nepředložila doklady prokazující zdanění skladovaných vybraných výrobků, proto bylo přistoupeno k jejich zajištění. Řízení o zajištění vybraných výrobků je přitom rychlé, časově omezeno na dobu místního šetření a není nijak formalizováno. Formalizovanému řízení je vymezeno až další navazující řízení o vybraných výrobcích. Dle žalovaného měl správce daně důvodné podezření na to, že vybrané výrobky jsou vybranými výrobky dle zákona o spotřebních daních, jsou předmětem daně z minerálních olejů a vznikla u nich povinnost prokazovat jejich zdanění příslušnými doklady. Skutečnost, že se jedná o vybrané výrobky, měl správce daně potvrzené analýzami odebraných vzorků, stejně jako to, že se jedná o předmět spotřební daně.
8. Dle žalovaného je podstatné, že stran všech vybraných výrobků (KN 2710 19 47, 2710 12 25, 2707 50 00) vyrobených protiprávně mimo režim podmíněného osvobození od daně okamžikem jejich protiprávní výroby vznikla povinnost prokázat zdanění dokladem podle § 5 zákona o spotřební dani. Jelikož žalobkyně žádný doklad nepředložila, byly vybrané výrobky oprávněně zadrženy. Žalobkyně měla pro sebe vystavit jako pro nabyvatele daňový doklad a v případě vybraných výrobků KN 2707 50 00 se spotřební daní 0 Kč. Ani zvláštní povolení na takovou výrobu nedopadá. Žalovaný dále k výrobkům KN 3403 19 80 dodal, že i kdyby u nich nevznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, stále jde o předmět daně podle § 45 odst. 3 písm. h) zákona o spotřebních daních a žalobkyně nebyla zbavena povinnosti ihned vystavit daňový doklad. Jako nabyvatel by byla uvedena žalobkyně a výše spotřební daně by činila 0 Kč.
9. V obou případech skupin vyráběných minerálních olejů, tj. těch, které žalobkyně nebyla oprávněna vyrábět mimo režim osvobození od daně (daňový sklad – KN 2710 19 47, 2710 12 25, 2707 50 00),

tak těch, které nemusely být vyráběny v daňovém skladu (KN 3403 19 80), byla žalobkyně povinna při uvedení minerálních olejů do volného oběhu bezodkladně vystavit daňový doklad. Vybrané výrobky s ohledem na okolnosti jejich výroby nebyly osvobozeny od daně podle § 49 odst. 1 a 2 zákona o spotřebních daních.

III. Žaloba

10. Žalobkyně v první řadě namítala nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí, neboť není jasné, jak správce daně posuzoval jednotlivé procesy údajné výroby vybraných výrobků. Nikde není uvedeno, jak a které oleje doznaly změn kódu nomenklatury. Všechny oleje, které byly zajištěny, mají nedaňový účel, neboť nejsou používány, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů, výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v § 45 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Jelikož se žalovaný nevypořádal se všemi námitkami žalobkyně, považuje ho žalobkyně za nepřezkoumatelné.
11. Skutkový stav, který vzal správce daně a potažmo žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, je podle žalobkyně v rozporu se spisy, resp. v nich nemá oporu. Správce daně má dle žalobkyně ve své evidenci důkazní prostředky o tom, že zajištěné vybrané výrobky nejsou určeny k použití pro pohon motorů, výrobu tepla, nebo výrobu směsí pro pohon motorů. Přesto po žalobkyni požadoval, aby prokázala řádně zdanění zajištěných vybraných výrobků. Dle žalobkyně je zjevné, že nabyta nejen vstupní suroviny, ale i konečné výrobky oprávněně za ceny bez spotřební daně, neboť u těchto vybraných výrobků nevznikla povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit. Kromě toho, výsledek návrhu zařazení vybraného výrobku pod určitý kód nomenklatury neodpovídá vždy zjištěnému stavu a nelze přitom přezkoumat stanoviska k sazebnímu zařazení, neboť jsou v neveřejné části spisu. Podle žalobkyně došlo také k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správcem daně, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci. Zástupce žalobkyně na místním šetření neobdržel informaci, že může prokázat stav věci jinak, než jenom doklady vydanými v souladu s § 5 zákona o spotřebních daních.
12. Prvoinstanční rozhodnutí podle žalobkyně nemělo být vůbec vydáno, neboť na její případ nelze aplikovat § 42 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních. Správní orgány neuvedly jediný důvod, proč by se měly prokazovat nezdaněné vybrané výrobky, legálně nabyté bez spotřební daně, podle § 5 zákona o spotřebních daních.
13. Žalobkyně v podané žalobě namítala, že pro rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků je rozhodné, zda došlo skutečně k jejich výrobě. Žalobkyně uvedla, že nabyta suroviny, minerální oleje, osvobozené od daně, které zpracovávala do svých výrobků. Na tyto vstupní suroviny měla relevantní nabývací doklady. Zpracování vstupních surovin se zdánlivě jeví jako výroba nového výrobku, ale dle žalobkyně tomu tak nebylo ve všech případech. Není pravdou, že u všech olejů vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. Dle žalobkyně nedošlo k procesu, který měl za následek změnu kódu nomenklatury konkrétního aktivního oleje jako základní složky vybraného výrobku. Žalobkyně uvedla, že jde v její věci zřejmě o plyn AEROSOL 35, který je za účelem snadné manipulace se základním olejem vtlačen do obalu, ve kterém je konkrétní výrobek. Žalobkyně nesouhlasí s tím, že ke změně kódu nomenklatury mělo dojít právě změnou kódu nomenklatury hnacího plynu AEROSOL 35. Správce daně ani žalovaný nikde neuvedli, u kterých konkrétních výrobků došlo ke změně kódu nomenklatury a jak bylo této změny dosaženo. Dle žalobkyně je přitom důkazní hodnota stanoviska k sazebnímu zařazení zajištěných výrobků omezená, neboť žalobkyně neměla možnost se k němu vyjádřit. Žalobkyně má proto za to, že jí bylo odepřeno právo zaručené čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.
14. Žalobkyně se dále vyjádřila ke konkrétním zajištěným výrobkům. K minerálnímu oleji KN 2710 19 47 uvedla, že základní složka výrobku před přidáním plynu AEROSOL 35 činila 97 % hmotnosti, po přidání plynu to bylo 65 %. CTL se přitom k hnacímu plynu nijak nevyjádřila. Dle žalobkyně se v případě tohoto oleje jedná o mazací prostředek, který po své „výrobě“ (po doplnění hnacím plynem) obsahuje základní složku, mazací olej, o objemu do 70 % hmotnosti a jedná se tedy

o minerální olej KN 3403 (nikoliv 2710, jak se domnívá žalovaný). Z důvodu přidání hnacího plynu nedochází ke změně kódu nomenklatury konečného výrobku, ale dochází k jeho nařazení co do množstevních hodnot složení dle jednotlivých surovin. Hnací plyn se nemůže s olejem smísit tak, aby se stal jeho součástí. Olej KN 3403 (trojkový olej) přitom nemusí být vyráběn v prostorách daňového skladu, protože na něj nelze uplatnit režim podmíněného osvobození od spotřební daně. Povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň v jeho případě nevznikne. Žalobkyně dále uvedla, že pokud by byla připuštěna skutečnost, že se jedná o minerální olej KN 2710 19 47, pak tyto oleje byly získány z minerálních olejů KN 2710 19 43, které byly přijaty ve volném daňovém oběhu osvobozené od daně podle § 49 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Ke změně posledního čísla kódu nomenklatury z KN 2710 19 43 na KN 2710 19 47, jak navrhl správce daně, došlo z důvodu vyššího obsahu síry. Nepatrný objem síry ve výši 0,02 % hmotnosti ale nemá dle žalobkyně vůbec vliv na charakter trojkového oleje.

15. K trojkovému oleji, který správce daně zařadil pod KN 2707 50 00, žalobkyně uvedla, že vstupní složka činila před přidáním plynu AEROSOL 35, 98 %, po jeho přidání se jednalo o 67 % hmotnosti celkového obsahu. Dle žalobkyně byly tyto trojkové oleje získány ve volném daňovém oběhu jako surovina a po jejich úpravě se jejich vstupní zařazení kódu nomenklatury nezměnilo. Nejednalo se dle žalobkyně o výrobu podle § 3 písm. s) bod 3 zákona o spotřebních daních. Přidáním hnacího plynu nedochází ke změně kódu nomenklatury konečného výrobku. Pokud měl správce daně na mysli změnu kódu nomenklatury onoho hnacího plynu AEROSOL 35 z KN 2711 13 97 na KN 2707 50 00, nebyl k tomu správními orgány předložen žádný důkaz a netvrdí to ani CTL. Povinnost přiznat a zaplatit daň pak nevznikne, neboť není určen pro pohon motorů nebo výrobu tepla.
16. Žalobkyně dále k minerálnímu oleji KN 2710 12 25 uvedla, že před přidáním hnacího plynu činila hlavní složka 95 % celkové hmotnosti, po jeho přidání to bylo přibližně 80 %. Tyto minerální oleje ale byly získány jako surovina v souladu se zvláštním povolením. Po jejich úpravě se jejich vstupní zařazení do kódu nomenklatury nezměnilo. Tento minerální olej má být vyráběn v daňovém skladu, ale jen, pokud bude u něj použita hromadná obchodní přeprava. Hromadnou obchodní přepravou se rozumí doprava těchto olejů v balení větším než 210 litrů. Žalobkyně ale skladovala tyto oleje v balení 400 ml. Pokud by tedy docházelo k výrobě, nemusela probíhat v daňovém skladu. Pokud není tento olej určen pro pohon motorů, nebo výrobu tepla, není zdaněn.
17. Pokud se jedná o trojkový olej označený kódem nomenklatury 3403 19 80, jejich výroba je vyloučena z podmínek podmíněného osvobození od daně. V případě tohoto výrobku žalobkyně akceptovala názor žalovaného, neboť v případě výsledného produktu dochází ke změně kódu nomenklatury základního oleje KN 2710 12 25. Nemusí být ale vyráběn v daňovém skladu, neboť nelze uplatnit režim podmíněného osvobození od daně.
18. Dle žalobkyně všechny zajištěné vybrané výrobky nejsou určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů nebo výrobu tepla. Podle § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních vznikne povinnost daň přiznat a zaplatit pokud jsou trojkové oleje (KN 2707 a KN 3403) určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů nebo výrobu tepla. Dle žalobkyně je toto ustanovení speciální k obecnému § 9 zákona o spotřebních daních. Ustanovení § 45 odst. 4 stejného zákona přitom žalovaný úplně opomněl. Co se týče oleje KN 2710 12 25, žalovaný si byl vědom, že je žalobkyně držitelkou zvláštního povolení, proto jí nevznikla povinnost daň přiznat a zaplatit.
19. Dle žalobkyně u výroků, kde nevznikla povinnost přiznat a zaplatit daň, nevyžaduje zákon o spotřebních daních vystavení dokladů podle § 5 stejného zákona. Žalobkyně proto neměla povinnost prokazovat zdanění doklady podle § 5. Názor žalovaného, že žalobkyně měla povinnost do dokladu uvést spotřební daň ve výši 0 Kč, neplyne z žádného zákonného ustanovení. Pokud se jedná o výrobky zařazené do KN 2710 12 25 a 2710 19 47, doklady vystavené dle § 6 zákona o spotřebních daních vztahující se k nim byly v kontrolovaném skladu.

20. Žalobkyně uzavřela, že nebyl správně posouzen skutečný stav věci, skutečný obsah a účel zajištěných vybraných výrobků, postup jejich zpracování a na takto nesprávně zjištěný skutkový stav byl nesprávně aplikován zákon o spotřebních daních. Pokud žalobkyně zpracovala vstupní suroviny, aby vytvořila různé druhy výrobků určených k ošetřování povrchů, nedošlo ke vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit. K vydání napadeného rozhodnutí tak došlo nezákonně. Žalobkyně proto navrhla jeho zrušení, stejně jako zrušení rozhodnutí prvostupňového.

IV. Vyjádření žalovaného

21. Žalovaný ve vyjádření k žalobě především odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Uvedl, že se otázkou výroby minerálních olejů zabýval pouze okrajově a v minimálním rozsahu potřebném pro posouzení věci. Dle žalovaného žalobkyně na základě zvláštního povolení vyráběla mimo režim podmíněného osvobození od daně vybrané výrobky a výsledky analýz odebraných vzorků potvrdily, že se jedná stále o vybrané výrobky (jiný předmět daně z minerálních olejů).
22. Dle žalovaného není napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Veškeré námitky, byť implicitně ve formě konkrétního vyjádření svého právního názoru, vypořádal.
23. Žalovaný uvedl, že proces, který vykonává žalobkyně smícháním různých minerálních olejů je výrobou ve smyslu § 3 písm. s) bod 3 zákona o spotřebních daních tam, kde finální výrobek je vybraným výrobkem jiného kódu nomenklatury. I v případě smíchání vstupní suroviny s jinou surovinou, která tvoří byť i malé procento konečného výrobku a nedojde ke změně kódu nomenklatury, jedná se o proces, při kterém výrobek vznikne podle § 3 písm. s) bod 1 zákona o spotřebních daních.
24. V případě minerálních olejů KN 2710 19 47 a KN 2707 50 00 musí být s ohledem na § 59 odst. 1 písm. b) a c) zákona o spotřebních daních při jejich výrobě uplatňován režim podmíněného osvobození od daně, tedy musí být vyráběny v daňovém skladu. Pro potřeby řízení o zajištění vybraných výrobků je přitom irelevantní otázka vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit. Dle žalovaného je rozhodné, že došlo k uvedení do volného oběhu, kterým je dle § 3 písm. k) bod 2 zákona o spotřebních daních každá, i protiprávní, výroba vybraného výrobku mimo režim podmíněného osvobození od daně. Co se týče olejů pod KN 2707 50 00 (ve 400 ml balení) žalovaný připustil, že se s velkou pravděpodobností povinnost přiznat a zaplatit daň nevznikla. Nicméně žalobkyně vyrobila olej, který je předmětem daně bez ohledu na účel jeho použití, což nezbavuje žalobkyni vystavit pro sebe doklad podle § 5 odst. 2 zákona o spotřebních daních.
25. Dle žalovaného je v daném řízení relevantní prokazování zdanění zajištěných vybraných výrobků. Žalovaný nesouhlasí s názorem žalobkyně, že u vyráběných vybraných výrobků zdanění vůbec nemusela prokazovat. Dle něj nelze akceptovat stav, kdy vybrané výrobky mimo režim podmíněného osvobození od daně byly nadále po bližší neurčenou dobu skladovány bez jakýchkoliv dokladů podle § 5 zákona o spotřebních daních. Výroba přitom není kryta zvláštním povolením žalobkyně a výsledné vybrané výrobky nemohou být osvobozeny od daně. Dle žalovaného povinnost vystavit doklad dopadá i na situace, kdy povinnost přiznat a zaplatit daň nevznikla. Správce daně totiž nemá obecně jinou možnost než prostřednictvím dokladů zjistit konečný účel použití vybraného výrobku. Nedaňový účel použití deklaruje plátce daně právě vyjádřením nulové výše spotřební daně na dokladu.
26. Poučení, které je součástí protokolu o místním šetření ze dne 26. 4. 2018, je dle žalovaného standardním poučením při místním šetření. Navíc žalobkyni muselo být z předcházející činnosti zřejmé, jak správce daně nahlíží na její činnost spočívající ve výrobě vybraných výrobků. Výzva k předložení dokladů nebyla součástí poučení, nýbrž faktického kontrolního úkonu.
27. K nepředložení stanoviska k sazebnímu zařazení vybraných výrobků žalovaný uvedl, že správce daně uskutečnil dne 15. 11. 2017 ústní jednání, v rámci kterého žalobkyni seznámil s výsledky laboratorního zkoumání vzorků vybraných výrobků. Žalovaný dodal, že mu není zřejmé, proč byla tato písemnost vedena v neveřejné části spisu, žalobkyně ale nenamítala, že by jí nebylo známo, jak

správce daně nahlížel na vyráběné vybrané výrobky. Tuto skutečnost namítala až v rámci podané žaloby.

28. S ohledem na uvedené žalovaný navrhnul zamítnutí žaloby.

V. Další podání a replika žalobkyně

29. Ve svém podání ze dne 23. 5. 2019 žalobkyně uvedla, že na základě stížnosti na postup správce daně obdržela stanovisko k sazebnímu zařazení předmětných minerálních olejů. Žalobkyně k tomu přiložila protokol o zkoušce CTL týkající se oleje, který žalovaný zařadil pod KN 2710 19 47 a žalobkyně ho zařazuje naopak pod KN 3403. Dle žalobkyně není z protokolu patrné, jak bylo postupováno při samotném zařazení předmětného minerálního oleje pod konkrétní KN. Informace o výši hmotnostního procenta jednotlivých složek vzorku v protokolu chybí. Rozdíl mezi KN 2710 a 3403 přitom spočívá v hmotnostním procentu základní složky minerálního oleje.
30. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně opětovně rozvedla své žalobní námítky. Zopakovala, že je potřeba se zabývat tím, zda skutečně došlo k výrobě předmětných minerálních olejů. Dle žalobkyně je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, přičemž nedostatečné odůvodnění nelze nahrazovat vyjádřením k žalobě. Žalobkyně dále dodala, že se žalovaný dosud opíral o § 3 písm. s) bod 3 zákona o spotřebních daních, odkaz na § 3 písm. s) bod 1 zmínil až ve vyjádření k žalobě a žalobkyně neměla možnost se k němu v řízení vyjádřit.
31. Dále zopakovala, že pokud nevznikne povinnost daň přiznat a zaplatit, není plátce daně a nemá ani povinnost registrace. Povinnost vystavit doklad podle § 5 odst. 2 zákona o spotřebních daních je stanovena pouze plátcům. Plátcem žalobkyně nebyla. Dle žalobkyně přitom není udržitelná konstrukce, že musí žalobkyně sama pro sebe vystavit doklad. Tento požadavek nemá oporu v zákoně. Dle žalobkyně správce daně věděl, že u žalobkyně nalezne pouze předmětné minerální oleje, které nejsou určeny pro daňový účel. Zajištěním výrobků tak došlo k přepjatému formalismu. Zároveň sám žalovaný potvrdil, že došlo k nesprávnému poučení zástupce žalobkyně.
32. Žalobkyně setrvala na svém návrhu na zrušení napadeného rozhodnutí.

VI. Jednání

33. Při jednání konaném dne 12. 7. 2021 žalobkyně setrvala na svém procesním stanovisku a dosud uplatněné argumentaci. Zdůraznila, že o povaze její činnosti správce daně věděl a že věděl, že ji povinnost daň přiznat a zaplatit nevznikla. Fikce prokázání zdanění dle § 5 zákona o spotřebních daních tak byla přehnaně formalistická. Dále žalobkyně zejména zpochybňovala, že došlo k výrobě podle § 3 písm. s) bod 3. uvedeného zákona, zpochybnila sazební zařazení u výrobků KN 2710 19 47, neboť stanovisko je neprůkazné a nezávazné. V tomto případě, jakož i u dalších rozborů nebylo vůbec reflektováno přidání Aerosolu; žalobkyně odkázala také na vývoj výkladu pojmu výroby v průběhu let. Zdůraznila přitom, že u výrobků KN 2710 12 25 a 2707 50 00 nedošlo ke změně KN hlavní složky. K otázce prokázání zdanění pak žalobkyně opět připomenula, že daňový doklad vystavuje plátce, což ona nebyla, neboť výrobky nemusely být zdaněné – proto je absurdní vystavovat doklad sama na sebe jako odběratele a navíc na 0 Kč. Souhlasila, že během přepravy by doklad o dopravě mohl být vystaven, nicméně v době kontroly byly výrobky skladovány a nikoli přepravovány. Žalobkyně dále podotkla, že jako dostatečné se jeví vedení evidence pro účetní a daňové účely, z nichž lze zjistit potřebné skutečnosti ve vztahu k těmto olejům.
34. Žalovaný úvodem podotkl skutkovou a právní složitost věci a poukázal na to, že posléze k odvolání žalobkyně rozhodl o uvolnění výrobků ze zajištění, neboť na podkladě okolností případu uzavřel, že nejsou dány důvody pro jejich propadnutí. To však podle něj nezpochybňuje právo správce daně výrobky zajistit. Žalovaný trval na tom, že došlo k výrobě vybraných výrobků, neboť minimálně ve vztahu k jedné ze složek vstupních surovin dochází ke změně KN. Podotkl také, že zajištění výrobků odůvodňovalo podezření, že dochází k výrobě mimo daňový sklad, přičemž existence

předchozího zvláštního povolení k přijímání vybraných výrobků bez daně se vztahuje jen na jejich přijetí a užití, nikoli na jejich výrobu.

35. K dotazu soudu žalovaný předložil předmětné odvolací rozhodnutí o uvolnění dotčených výrobků ze zajištění ze dne 16. 11. 2020, č. j. 24930-2/2019-900000-317 (dále též jen „**rozhodnutí o uvolnění ze zajištění**“), jež soud provedl k důkazu. Z jeho odůvodnění vyplývá, že žalovaný plně setrval na závěru o výrobě vybraných výrobků (v případě olejů KN 2710 12 dovodil, že k ní stejně jako u výrobků KN 3403 19 80 nemuselo docházet v daňovém skladu) a stejně tak setrval na závěru o formálním požadavku na prokázání zdanění dokladem dle § 5 zákona o spotřebních daních, nikoli však daňovým dokladem, který žalobkyně vydat nemohla, ale dokladem o dopravě dle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Žalovaný však v tomto rozhodnutí zároveň uvedl, a u ústního jednání zopakoval, že přestože se jednalo o výrobu vybraných výrobků a žalobkyně k nim nepředložila žádné doklady, zohlednil dobrou víru žalobkyně, že jí oprávnění k nabytí vstupních surovin bez daně opravňuje i k výrobě osvobozených výrobků a skutečnost, že materiálně všechny výrobky vylučovaly jejich použití pro daňové účely. Proto ve výsledku označil za nepřipadné po žalobkyni požadovat prokázání zdanění.
36. V návaznosti na to pak žalovaný k dotazu soudu dále uvedl, že požadavek na vystavení daňového dokladu ve výši 0 Kč, uvedený v napadeném rozhodnutí, byl v době jeho vydání jeden z možných výkladů § 5 zákona o spotřebních daních, který měl řešit nedostatek zákonné úpravy tím způsobem, že pro každou výrobu by mělo být pravidlem mít daňový doklad. Připustil však, že vystavení takového dokladu nemá zákonnou oporu, přičemž lze zpětně tento jeho požadavek na daňový doklad podle § 5 odst. 2 zákona o spotřebních daních hodnotit jako nesplnitelný. Nicméně i tak žalobkyni v důsledku přepravy z místa výroby do místa skladování vznikla podle žalovaného povinnost vydat doklad, a to doklad o dopravě. K dalšímu doplňujícímu dotazu soudu stran významu pochybností o tom, že výrobky byly vyráběny mimo daňový sklad (zvláště ve vztahu k minerálním olejům KN 3403 19 80, u nichž bylo zřejmé, že takové výrobě nepodléhají), žalovaný uvedl, že zde podezření spočívalo čistě v absenci dokladu o dopravě.
37. Žalobkyně s právě uvedeným vyjádřila principiální souhlas s tím, že vystavování dokladu na 0 Kč je zavedená správní praxe, jež ovšem nemá oporu v zákoně. K problematice dokladu o dopravě žalobkyně uvedla, že ten je u skladování irelevantní.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

38. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán, přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Vady napadeného rozhodnutí, ke kterým by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud u napadeného rozhodnutí neshledal.
39. Podstatou projednávané věci je posouzení podezření správce daně odůvodňujících zajištění předmětných výrobků, a to jednak z pohledu závěru o výrobě originálních vybraných výrobků a dále z pohledu nároku na prokázání zdanění těchto minerálních olejů, a to na podkladě konkrétních okolností projednávané věci a s přihlédnutím k povaze (účelu určení) předmětných výrobků.

VII.A K nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí

40. Soud se ale v první řadě musel věnovat namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Správní soudy v minulosti nesčetněkrát judikovaly, že zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno vadám správních rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů (či pro nesrozumitelnost) skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů tehdy, jestliže správní orgán neuvede konkrétní důvody, o něž se jeho rozhodnutí opírá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2006, č. j. 2 As

37/2006 - 63, č. 1112/2007 Sb. NSS), nevypořádá se se všemi odvolacími námitkami (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008 - 71), či neuvede důvody, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS). Nepřezkoumatelným pro nedostatek skutkových důvodů pak může být podle ustálené rozhodovací praxe rozhodnutí pro takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde správní orgán opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny. Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné. Městský soud v Praze v tomto směru pro stručnost odkazuje na závěry vyjádřené mj. v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 - 64.

41. Popsané vady napadeného rozhodnutí, jež by bez dalšího zakládaly nemožnost napadené rozhodnutí vůbec přezkoumat, soud neshledal. Z napadeného rozhodnutí je v základních obrysech zřejmé, jakými úvahami se žalovaný a před ním správce daně řídili při rozhodování o zajištění vybraných výrobků. Žalovaný jasně konstatoval, že žalobkyně vyráběla vybrané výrobky, které jsou předmětem spotřební daně, a to mimo režim daňového skladu (výjma výrobků KN 3403 19 80) a měla tedy povinnost prokázat jejich zdanění dokladem podle § 5 zákona o spotřebních daních. Soudu je proto zřejmá argumentace žalovaného (potažmo správce daně) a důvody, které ho vedly k zajištění výrobků, jakkoli ji vzhledem k jinému právnímu posouzení věci nepovažuje za dostatečnou (srov. dále). To už je ovšem otázka zákonnosti napadeného rozhodnutí, nikoli jeho nepřezkoumatelnosti. Z podané žaloby ostatně vyplývá, že žalobkyně důvody uváděné žalovaným rozporuje, tedy uplatněné námitky směřují proti zákonnosti napadeného rozhodnutí. Stejně tak soud neshledal, že by napadené rozhodnutí nemělo vůbec oporu ve správním spise – žalobkyni dal soud sice v části jejich námitek za pravdu, nicméně tento závěr vycházel primárně z jiného posouzení rozhodné právní otázky a na něj navazujícího jiného posouzení skutkového stavu věci. Správce daně a potažmo žalovaný však měli dostatek skutkových podkladů, z nichž při rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků vycházeli.

VII.B Obecně k charakteru řízení o zajištění vybraných výrobků

42. S ohledem na uplatněné žalobní námitky je dále potřebné, aby soud osvětlil charakter řízení o zajištění vybraných výrobků podle § 42 zákona o spotřebních daních.
43. Podle § 42 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních „(n)ejedná-li se o vybrané výrobky pro osobní spotřebu nebo není-li prokázáno oprávněné nabytí vybraných výrobků za ceny bez daně, správce daně tyto vybrané výrobky zajišťuje, jestliže jsou skladovány bez dokladu uvedeného v § 5.“
44. Podle § 5 odst. 1 zákona o spotřebních daních „(n)a daňovém území České republiky se prokazuje zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu daňovým dokladem nebo dokladem o prodeji či dokladem o dopravě vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 6). Zdanění vybraných výrobků do volného daňového oběhu již uvedených se prokazuje pouze tehdy, nejedná-li se o vybrané výrobky pro osobní spotřebu (§ 4 odst. 6, § 32 odst. 2, 4 a 5).“
45. Podle § 42b odst. 1 zákona o spotřebních daních „(s)právce daně, který rozhodl o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, bezodkladně zahájí řízení, jež má cílem je prokázat, zda s vybranými výrobky

bylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2 nebo zda dopravní prostředek takové výrobky dopravoval.“

46. Účelem zajištění výrobků je „omezení dispozice s nimi ze strany kontrolované osoby či jejich vlastníka do té doby, než bude vyjasněno, zda s nimi bylo nakládáno v rozporu se zákonem (tj. že výrobky nebyly zdaněny či osvobozeny od spotřební daně)“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2010, č. j. 1 Afs 12/2010 - 107). Je přitom nutné zdůraznit, že k zajištění vybraných výrobků může dojít jak v souladu se zákonem, tj. při splnění podmínek podle § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních, tak nezákonným způsobem. O nezákonný postup se může jednat tehdy, nebyly-li splněny podmínky podle § 42 odst. 1 zákona o spotřebních daních, anebo pokud by se jednalo o výrobky, k jejichž zajištění vůbec dojít nemohlo a nemělo (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2017, č. j. 7 Afs 347/2016 - 34).
47. Soud dále podotýká, že správce daně má pouze dvě možnosti, jak může následné řízení o zajištěných vybraných výrobcích ukončit. Buďto zajištěné výrobky uvolní (§ 42c), nebo naopak rozhodne o jejich propadnutí či zabrání (§ 42d). O jejich uvolnění rozhodne, prokáže-li se, že s nimi nebylo nakládáno způsoby uvedenými v § 42 odst. 1 nebo 2 zákona o spotřebních daních. V opačném případě postupuje dle § 42d téhož zákona. Jinými slovy, správce daně vydá rozhodnutí podle § 42d odst. 1 uvedeného zákona poté, co bylo prokázáno, že s výrobky bylo nakládáno některým ze způsobů uvedených v § 42 odst. 1 nebo 2 téhož zákona. Smysl a dopad těchto druhů rozhodnutí, tj. rozhodnutí o zajištění a rozhodnutí o propadnutí výrobků je odlišný, neboť rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků má pouze dočasnou povahu, jak potvrdil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 9. 2007, č. j. 9 Afs 43/2007 - 72, podle nějž „[b]lavním smyslem a účelem rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků je tedy bezesporu dočasné omezení či znemožnění dispozice těmito výrobky“. Povahu konečného rozhodnutí má až následné řízení o uvolnění/propadnutí vybraných výrobků. Jak vyplývá z výše uvedeného, v projednávané věci nakonec došlo k uvolnění výrobků ze zajištění. Přestože jsou přitom výsledky řízení o zajištění a o propadnutí na sobě nezávislé, některé skutečnosti uvedené v rozhodnutí o uvolnění ze zajištění mohou být relevantní i pro přezkum řízení o zajištění výrobků, neboť se vztahují k době zajištění a hodnotí tehdy rozhodné okolnosti (tj. k době před vydáním napadeného rozhodnutí ve smyslu § 75 odst. 1 s. ř. s.).
48. To však nic nemění na závěru, že pokud jsou naplněny podmínky § 42 zákona o spotřebních daních, tj. není prokázáno nabytí vybraných výrobků za ceny bez daně (nebo použití pro soukromé účely) a nejsou k nim vystaveny doklady dle § 5 zákona o spotřebních daních, obecně budou vybrané výrobky zajištěny. V řízení tohoto charakteru postačí důvodné podezření, že se jedná o výrobky podléhající spotřební dani, pokud k nim nejsou doložené doklady. Obdobně v rozsudku ze dne 14. 6. 2006 č. j. 2 Afs 198/2005 - 88, č. 1536/2008 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud k povaze zajištění vybraných výrobků uvedl, že jeho účelem je „zajistit věci, u kterých je potřeba prověřit, zda daňová povinnost byla splněna, a zabránit tak případnému jednání, které by toto zjištění znemožnilo. Z toho plyne, že kontrolní orgán nemůže – a nelze to po něm ani spravedlivě požadovat – zjišťovat skutečnosti rozhodné pro posouzení, zda došlo ke splnění daňové povinnosti, s naprostou jistotou a ve všech detailech.“ (pozn.: zvýraznění doplněno). Porušení povinností dle § 42 je totiž řešeno s konečnou platností až v navazujícím řízení.
49. K tomu je ale třeba odkázat rovněž na rozsudek ze dne 15. 10. 2009, č. j. 5 Afs 93/2008 - 94, č. 2225/2011 Sb. NSS, v němž se Nejvyšší správní soud vyjádřil k otázce prokazování zdanění vybraných výrobků: „Je zřejmé, že § 5 zákona o spotřebních daních představuje speciální ustanovení ve vztahu k § 31 odst. 4 daňového řádu, podle něhož lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s právními předpisy. Zákon o spotřebních daních narozdíl od obecní právní úpravy preferuje jako důkazní prostředek k prokázání zdanění vybraných výrobků, zde tedy minerálních olejů, perfektní daňový doklad (resp. jiný zákonem specifikovaný doklad) obsahující veškeré zákonem požadované náležitosti. To ovšem na druhou stranu nelze vykládat tak, že případně chybějící či nesprávně uvedené náležitosti daňového dokladu (či jiných dokladů dle § 5 zákona o spotřebních daních) by nebylo možné za žádných okolností nahradit jiným důkazem prokazujícím zdanění vybraného výrobku.“

5 odst. 1 zákona o spotřebních daních sice neobsahuje narození např. od § 73 odst. 11 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, výslovný odkaz na možnost nahradit chybějící náležitosti daňového dokladu jinými důkazy, ovšem ani tuto možnost nevylučuje.“ (pozn. podtržení doplněno). Jinými slovy, zdanění výrobků je v první řadě prokazováno doklady dle § 5 zákona o spotřebních daních. To ale nevylučuje prokázání zdanění (v určitých případech) i jiným podkladem (důkazem).

VII.C K výrobě vybraných výrobků, které jsou předmětem spotřební daně

50. Podle § 3 písm. s) zákona o spotřebních daních platí, že „(p)ro účely tohoto zákona se rozumí výrobou proces, při kterém 1. vybraný výrobek vznikne, 2. z vybraného výrobku, který je předmětem daně, vznikne vybraný výrobek, který je jiným předmětem daně, s výjimkou činností podle § 45 odst. 12, 3. z minerálního oleje, který je uvedený pod jedním kódem nomenklatury, vznikne minerální olej, který je uveden pod jiným kódem nomenklatury, s výjimkou činností podle § 45 odst. 12“.
51. V projednávané věci není sporu o tom, že žalobkyně je držitelkou zvláštního povolení k přijímání a užívání vybraných výrobků (minerálních olejů) osvobozených od daně ve smyslu § 13 zákona o spotřebních daních. Jedná se zejména o minerální oleje dle § 45 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních (výrobky zařazené pod KN 2710 11 21, KN 2710 11 25, KN 2710 19 25), písm. b) [výrobky zařazené pod KN 2710 19 41], písm. e) (výrobky zařazené pod KN 2711 12 11 až 2711 19, KN 2711 13], písm. g) [výrobky zařazené pod KN 2711 19 00, KN 2711 12 97 nebo 2711 13 97]. Žalobkyně je oprávněna z těchto přijímaných minerálních olejů vyrábět různé druhy výrobků k čištění a ošetřování povrchů v interiéru vozů, k čištění a údržbě kovových součástí automobilů atd. Na určité výrobky pak nemusela mít žalobkyně žádné povolení (např. výrobky zařazené pod KN 2707 50 00 nebo KN 2710 19 85).
52. Dle správce daně a žalovaného ale žalobkyně vyráběla z výše uvedených vstupních surovin (z nichž nebyla povinna odvést spotřební daň) vybrané výrobky, které jsou předmětem spotřební daně, a to mimo daňový sklad. Jelikož neměla žalobkyně k těmto výrobkům uvedeným v bodě 2 tohoto rozhodnutí doklady dle § 5 zákona o spotřebních daních, byly zajištěny podle § 42 odst. 2 písm. a) stejného zákona. Žalobkyně je nicméně toho názoru, že v jejím případě nedocházelo vůbec k výrobě vybraných výrobků ve smyslu § 3 písm. s) bod 3 zákona o spotřebních daních (neměnil se kód nomenklatury) a nemusela proto vystavit doklad dle § 5 stejného zákona.
53. Soud předesílá, že předmětem tohoto řízení je (předběžné) zajištění výrobků, nikoli jejich propadnutí, potažmo vyměření spotřební daně. Soud tak s ohledem na výše uvedené zkoumá toliko existenci a podloženost důvodného podezření; zde indicií o tom, že žalobkyně vyrábí vybrané výrobky. Ty přitom v projednávané věci shledal.
54. Dle napadeného rozhodnutí bylo zajištěno několik druhů výrobků. Soud se nejprve vyjádří k těm žalobkyní sporovaným výrobkům, které byly dle analýzy CTL zařazeny pod **KN 2710 19 47** [§ 45 odst. 1 písm. b)] a **KN 2710 12 25** [§ 45 odst. 1 písm. e)]. V tomto případě se jedná o vybrané výrobky, které jsou dle § 45 odst. 1 zákona o spotřebních daních bez dalšího předmětem daně. Správce daně a potažmo žalovaný vycházeli z analýzy CTL (viz jednotlivé protokoly o zkoušce). Analýza byla provedena ze vzorků, které byly odebrány při místním šetření v provozovně žalobkyně dne 27. 6. 2017 (vzorek č. 510303-17-06-010, č. 510303-17-06-012, č. 510303-17-06-019). Na základě provedené analýzy odebraných vzorků byly výrobky zařazeny pod konkrétní kódy nomenklatury, jak je uvedeno v jednotlivých stanoviscích k sazebnímu zařazení (stanovisko č. j. 215600-4/2017-510000-32.2, č. j. 217046-4/2017-510000-32.2, č. j. 217050-4/2017-510000-32.2 a protokoly o zkoušce doprovázející každé jednotlivé stanovisko). Z analýzy odebraných vzorků a stanovisek k sazebnímu zařazení měl správce daně důvodné podezření, že výrobky jsou vybranými výrobky KN 2710 19 47 a KN 2710 12 25 a tedy předmětem daně. Správce daně přitom žalobkyni v odpovědi ze dne 28. 2. 2018, resp. při ústním jednání dne 11. 4. 2018 se svým názorem na analýzu a sazební zařazení všech předmětných finálních výrobků (a to i KN 2707 50 00 a 3403 19 80; k nim srov. níže), jakož i vstupních surovin seznámil. V odpovědi na stanovisko žalobkyně ze dne 28. 2. 2018 jí i na základě žalobkyní předložených informací o složení vstupních surovin

přiblížil, jaké produkty do finálních výrobků vstupují, vč. uvedení KN těchto minerálních olejů. Vysvětlil tak, z jakých výrobků byly podle něj finální výrobky vyrobeny, potažmo z jakých KN se posléze stalo KN finálního výrobku – aniž by přitom soud tyto závěry nutně zcela aproboval (to není předmětem nynějšího řízení), nelze podle něj souhlasit s tím, že celní orgány vůbec nepřiblížily svůj náhled na proces výroby a neuvedly, u kterých konkrétních výrobků došlo ke změně kódu nomenklatury a jak bylo této změny dosaženo (žalovaný pak v napadeném rozhodnutí na předmětnou odpověď i protokol z ústního jednání odkázal).

55. Z analýzy CTL a následného sazebního zařazení vyplynulo, že v případě minerálního oleje KN 2710 19 47 se jedná o minerální olej s jiným kódem nomenklatury, než měly minerální oleje původní. Podle názoru soudu měl proto správce daně podloženo podezření, že došlo k výrobě vybraných výrobků podle § 3 písm. s) bod 3. zákona o spotřebních daních. V tomto případě žalobkyně zpochybňovala pouze správnost sazebního zařazení, které podle ní nereflektovalo hmotností podíl hlavní složky výrobku a výslovně bylo označeno jako nezávazné. Soud k tomu uvádí, že daně sazební zařazení vycházelo z analýzy vzorku a odkazovalo se na příslušný sazebník. Jakkoli přitom jistě nešlo o zařazení závazné, lze jej podle soudu přesto považovat za odborný názor příslušné autority, jež představuje dostatečný podklad pro podezření správce daně vedoucí k zajištění výrobků. Zpochybňování analýz či sazebního zařazení ze strany žalobkyně má primárně místo až v následném řízení o propadnutí vybraných výrobků. Nelze ale říci, že pro zajištění vybraných výrobků tyto podklady vůbec nepostačovaly. Nehledě na to, že i kdyby snad mělo jít o zařazení pod KN 3403, neznamená to samo o sobě, že se o výrobu dle zákona o spotřebních daních nejednalo.
56. Závěry analýzy CTL a sazební zařazení jsou pak podle soudu obdobně relevantní i u minerálního oleje KN 2710 12 25, u kterého žalobkyně zpochybňovala, že ve výsledku ke změně KN nedošlo a nelze tak hovořit o výrobě. Žalovaný k tomu v napadeném rozhodnutí odkázal na odpověď správce daně ze dne 28. 2. 2018, z níž mělo žalobkyni ještě před zajištěním vybraných výrobků vyplynout, že k výrobě ve smyslu § 3 písm. s) bod 3. zákona o spotřebních daních dochází. Správce daně zde předestřel, že do finálního produktu u vzorků č. 510303-17-06-012 (Carlson čistič řetězů kol) a č. 510303-17-06-019 (Carlson čistič brzd) vstupuje hned několik minerálních olejů různých KN, mj. i AEROSOL 35, který má KN 2711 13 97. Na základě toho pak dle správce daně vznikl minerální olej, který je uveden pod jiným KN, dochází zde proto k výrobě vybraných výrobků podle § 3 písmena s) bod 3 zákona o spotřebních daních. Z těchto úvah pak správce daně vycházel i při ústním jednání dne 11. 4. 2018, na něž žalovaný rovněž poukázal. Zároveň podle soudu nelze v případě mísení (a tedy zpracovávání) různých minerálních olejů teoreticky vyloučit ani možnost, že šlo o výrobu ve smyslu § 3 písmena s) bod 1 zákona o spotřebních daních, tedy že dochází ke vzniku nového vybraného výrobku (jak ve vyjádření k žalobě poukázal žalovaný). Zjednodušeně řečeno tak lze akceptovat podezření správce daně, že výrobní proces žalobkyně je v tomto případě výrobou dle zákona o spotřebních daních.
57. Tyto závěry podle soudu dopadají i na výrobky, které byly dle analýzy CTL zařazeny pod **KN 2707 50 00** [§ 45 odst. 3 písm. b)]. Rovněž v tomto případě správce daně v odpovědi ze dne 28. 2. 2018 specifikoval, že u předmětného vzorku č. 510303-17-06-014 (Carlson odstraňovač asfaltu) dochází k mísení minerálních olejů, a to minerálního oleje s obchodním označením SOLVAREX a zkapalněného ropného plynu s KN 2711 13 97 s obchodním názvem AEROSOL 35. Vznikne tak minerální olej, který je uveden pod jiným kódem nomenklatury (stanovisko o sazebním zařazení č. j. 215602/2017-510000-22.1 a protokol o zkoušce doprovázející toto stanovisko). Takový závěr přitom nelze označit za *a priori* nesmyslný či jinak nesprávný, aby nemohl být podkladem pro podezření vedoucí k zajištění daných výrobků. V případě výrobků zařazených pod **KN 3403 19 80** [§ 45 odst. 3 písm. h)] pak žalobkyně výrobu nezpochybňovala.
58. Soud tedy uzavírá, že námitky žalobkyně, že vůbec nedocházelo k výrobě vybraných výrobků (argumentace pouhým přidáním hnacího plynu AEROSOL 35, resp. navýšením objemu síry), že byly výrobky zařazeny pod konkrétní KN nesprávně, nejsou vzhledem k popsanému důvodnému

podezření v projednávané věci rozhodné. Všechny tyto otázky neměly správní orgány povinnost s konečnou platností posoudit v řízení o zajištění vybraných výrobků, ale až v řízení navazujícím o uvolnění/propadnutí výrobků. V nyní projednávané věci je rozhodné, že správce daně měl své důvodné podezření dostatečně podloženo konkrétními okolnostmi případu – nemohl mít pochybnosti o tom, že vstupní suroviny byly určitým způsobem zpracovávány (docházelo ke smísení hlavní složky s dalšími minerálními oleji, resp. obohaceny o další přídatné složky – hnací plyn), a posléze vyhodnoceny jako vybraný výrobek s určitým kódem nomenklatury. Správci daně proto podle názoru soudu nelze vyčítat, že dospěl k předběžnému závěru o výrobě nových vybraných výrobků a přistoupil k jejich zajištění. S ohledem na popsání zjištění a identifikované podklady má soud pochybnosti správce daně, že docházelo (mohlo docházet) k výrobě vybraných výrobků, za dostatečně podložené. Tato skutečnost se opírá o analýzy a s nimi spojený závěr o přidání, resp. mísení různých minerálních olejů (či dalších surovin) při zpracování základních vstupních surovin a vzniku nového oleje o vlastním kódu nomenklatury, který zase vychází ze stanoviska k sazebnímu zařazení. V tomto ohledu tak soud považuje postup správce daně za oprávněný.

*VII.D K povinnosti (resp. možnosti) prokázání zdanění vybraných výrobků
/vč. relevance osvobození od daně a vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit/*

59. V úvahách o důvodnosti zajištění zboží žalobkyně se soud ovšem musel zabývat i další podmínkou zajištění vybraných výrobků podle § 42 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních, kterou je kromě existence vybraných výrobků (podezření na jejich existenci) ještě absence prokázání oprávněného nabytí vybraných výrobků za ceny bez daně či skladování bez dokladu uvedeného v § 5 zákona o spotřebních daních. V tomto směru je mezi stranami sporné zjednodušeně řečeno to, že ačkoli správce daně (potažmo žalovaný) nepochyboval, že výrobky jsou určeny pro nedaňové účely, přesto trvaly na existenci dokladu o zdanění ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních a žalovaný pak v napadeném rozhodnutí popsal, že si měla žalobkyně vystavit doklad sama na sebe s výší daně 0 Kč. Pro posouzení této otázky tak bylo rozhodné, zdali bylo namístě s ohledem na všechny okolnosti případu trvat na prokázání zdanění daných výrobků a následně přistoupit k jejich zajištění.
60. Při posouzení této otázky vyšel soud rovněž z následující právní úpravy:
61. Podle § 3 písm. k) bod 2 zákona o spotřebních daních platí, že „(p)ro účely tohoto zákona se rozumí uvedením do volného daňového oběhu každá, i protiprávní, výroba vybraných výrobků mimo režim podmíněného osvobození od daně.“
62. Podle § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních „(p)látcem je právnická nebo fyzická osoba, která je provozovatelem daňového skladu, oprávněným příjemcem, oprávněným odesílatelem nebo výrobcem, jíž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit v souvislosti s uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu (§ 9 odst. 1), nebo v souvislosti se ztrátou nebo znehodnocením vybraných výrobků dopravovaných v režimu podmíněného osvobození od daně [§ 9 odst. 3 písm. a)]“
63. Podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních „(p)látcem je právnická nebo fyzická osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela.“
64. Podle § 45 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních jsou předmětem daně motorové benziny uvedené pod kódy nomenklatury 2710 11 41 až 2710 11 59, benziny jiné než motorové uvedené pod kódy nomenklatury 2710 11 11 až 2710 11 25 a 2710 11 90 (ostatní benziny) a letecké pohonné hmoty benzinového typu uvedené pod kódy nomenklatury 2710 11 31 a 2710 11 70,
65. Podle § 45 odst. 3 písm. b) a h) zákona o spotřebních daních jsou předmětem daně také minerální oleje uvedené pod kódy nomenklatury 2707, 3403.

66. Podle § 45 odst. 4) zákona o spotřebních daních „(u) *minerálních olejů podle odstavce 3 vznikne při uvedení do volného daňového oběhu povinnost daně 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.*“
67. Podle § 49 odst. 1 zákona o spotřebních daních „(o) *d daně jsou osvobozeny minerální oleje uvedené v § 45 odst. 1, 2 a 6 používané pro jiné účely, než je pohon motorů nebo výroba tepla. Od daně takto nejsou osvobozeny a) ostatní benziny, b) minerální oleje používané k mineralogickým postupům nebo v metalurgických procesech.*“
68. Podle § 49 odst. 2 zákona o spotřebních daních „(o) *d daně jsou osvobozeny ostatní benziny, pokud jsou používány za účelem výroby výrobků, které nejsou předmětem daně. Při uplatnění nároku na osvobození od daně předloží nabyvatel prodávajícímu průkaz živnostenského oprávnění pro výrobu a dovoz chemických látek a chemických přípravků. Neučiní-li tak, nárok na osvobození od daně zaniká.*“
69. Podle § 59 odst. 1 zákona o spotřebních daních „(p) *odmíněné osvobození od daně lze uplatnit pouze pro minerální oleje uvedené pod kódy nomenklatury a) 1507 až 1518, pokud jsou určeny pro pohon motorů, pro výrobu tepla, nebo pro výrobu směsí uvedených v § 45 odst. 2, b) 2707 10, 2707 20, 2707 30 a 2707 50, c) 2710 11 až 2710 19 69 s tím, že na minerální oleje uvedené pod kódy nomenklatury 2710 11 21, 2710 11 25 a 2710 19 29 se podmíněné osvobození od daně uplatňuje jen při jejich hromadné obchodní přepravě.*“
70. Podle § 59 odst. 2 zákona o spotřebních daních „(n) *a minerální oleje, které nejsou uvedeny v odstavci 1, se nevztahuje ustanovení § 19 odst. 3.*“
71. Podle § 19 odst. 3 zákona o spotřebních daních „(v) *vybrané výrobky se mohou vyrábět výhradně v podniku na výrobu vybraných výrobků podle odstavce 2 písm. a), pokud tento zákon nestanoví jinak. Porušení této povinnosti se považuje za závažné porušení tohoto zákona ve smyslu zvláštního právního předpisu.*“
72. Na základě představení rozhodné právní úpravy soud tedy zdůrazňuje, že (jakoukoliv) výrobou dochází k uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu [§ 3 písm. k) bod 2) zákona o spotřebních daních]. Výrobky, které spadají pod kódy nomenklatury vymezené v § 59 odst. 1 zákona o spotřebních daních pak mohou (a zároveň musí) být vyráběny v daňovém skladu, kde se na ně uplatňuje režim podmíněného osvobození od daně (žalobkyně nerozporuje, že žádné oprávnění k provozování daňového skladu neměla). Ať již dochází k výrobě legálně v daňovém skladu či nikoli, okamžikem této výroby dochází ke vzniku daňové povinnosti (§ 8 zákona o spotřebních daních) a zásadně též k povinnosti daně přiznat a zaplatit, pokud se jedná o výrobky, které primárně spotřební dani podléhají (§ 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních). V případě těchto výrobků (jež vyrobí a posléze skladuje) má proto plátce daně [srov. § 4 odst. 1 písm. a), popř. f) zákona o spotřebních daních] obecně povinnost vystavit, resp. mít daňový doklad či jiný doklad prokazující zdanění ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních.
73. Pokud jde přitom o otázku, zda zvláštní povolení žalobkyně (týkající nabývání vstupních surovin, které jsou osvobozeny od daně) kryje i nově vyráběné výrobky, soud ve shodě s celními orgány zdůrazňuje, že žalobkyně dle vzniklého podezření vyráběla a uváděla do volného daňového oběhu nové (jiné) vybrané výrobky, na něž zvláštní povolení k nabývání vstupních surovin nedopadá. Podle tohoto podezření se tak jednalo o výrobky odlišné, vzniklé (vyrobené) originárně, které se tak od vstupních surovin, na které se zvláštní povolení vztahuje, liší. Proto nelze mít za to, že by žalobkyně tímto zvláštním povolením prokázala oprávněné nabytí předmětných výrobků bez daně dle § 6 zákona o spotřebních olejích.
74. Z obsahu obou správních rozhodnutí, jakož vyjádření žalovaného (vč. ústního jednání) vyplývá, že podezření, na základě kterého správce daně požadoval prokázání zdanění výrobků, bylo dáno primárně porušením povinnosti výroby v daňovém skladu. Takovému režimu ovšem nepodléhaly zajištěné výrobky všech kódů nomenklatury, přičemž správní orgány již v obou správních rozhodnutích nijak nezpochybovaly, že výrobě v daňovém skladu nepodléhaly výrobky KN 3403 19 80 (přesto je zajišťily). Žalobkyně dále namítala, že ani olej KN 2710 12 25 výrobě v daňovém skladu nepodléhá, neboť zde nedocházelo k hromadné obchodní přepravě v balení nad 210 l [podle

§ 59 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních *podmíněné osvobození od daně musí být uplatněno pouze pro minerální oleje uvedené pod kódy nomenklatury 2710 11 až 2710 19 69 s tím, že na minerální oleje uvedené pod kódy nomenklatury 2710 11 21, 2710 11 25 a 2710 19 29 se podmíněné osvobození od daně uplatňuje jen při jejich hromadné obchodní přepravě*. Žalovaný tento závěr ve vyjádření k žalobě nezpochybňoval a již o výrobě výrobků tohoto KN v daňovém skladu nehovořil (viz str. 3. jeho vyjádření). Soud k tomu předně podotýká, že podle zákona o spotřebních daních ve znění účinném do 26. 3. 2019 se podmíněné osvobození od daně omezené jen na hromadnou obchodní přepravu uplatňovalo u výrobků KN 2710 11 21, 2710 11 25 a 2710 19 29. Až s účinností od 27. 3. 2019, tj. po vydání napadeného rozhodnutí, se podmíněné osvobození od daně uplatňovalo právě jen v případě hromadné přepravy i u výrobků KN 2710 12 25 (namísto KN 2710 11 25). To však nemění nic na totožnosti (zaměnitelnosti) těchto kódů nomenklatur, jež byly upraveny (aktualizovány) zákonem č. 80/2019 Sb., a to v návaznosti na aktualizaci kódů nomenklatury uvedenou v prováděcím rozhodnutí Komise (EU) 2018/552 – jedná se o tentýž minerální olej (v opačném případě by označení části zajištěných minerálních olejů pod KN 2710 12 25 v nynější věci neodpovídalo znění zákona do 26. 3. 2019 ani co do minerálních olejů jako předmětu daně). Jinými slovy řečeno i právní úprava do 26. 3. 2019 u předmětného kódu nomenklatury předpokládala podmíněné osvobození od daně jen u hromadné obchodní přepravy. V takovém případě je potom z hlediska povinnosti výroby v daňovém skladu rozhodné, zda se ve věci uplatní výjimka dle § 59 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních či nikoli. V tomto případě přitom nelze mít pochybnosti, že by snad zajištěné výrobky byly přepravovány v rámci hromadné obchodní přepravy, tj. v balení od 210 litrů. Pokud je ovšem režim podmíněného osvobození omezen jen hromadnou přepravou, je zřejmé, že výroba, tím spíše pak výroba výrobků v baleních 400 a 600 ml, pod tento režim spadat nemá – ani tyto výrobky tak nepodléhají výrobě v daňovém skladu. Soud k tomu pro úplnost poukazuje i na rozhodnutí o uvolnění ze zajištění, kde žalovaný danou skutečnost vyhodnotil úplně stejně.

75. Lze proto dílčím způsobem uzavřít, že hned dva ze čtyř KN vůbec povinnosti výroby v daňovém skladu nepodléhaly, přičemž zde ani nemohly být (i vzhledem k velikosti balení) dány pochybnosti, že tomu tak je – pakliže správce daně znal jednotlivé KN zajišťovaných výrobků, musel si být s ohledem na okolnosti případu vědom toho, že některé z nich výrobě v daňovém skladu nepodléhají. Zdůvodnění jejich zajištění proto v případě výrobků KN 3403 19 80 a KN 2710 12 25 nemohl nijak opírat o porušení povinnosti výroby v daňovém skladu. Přestože soud nezpochybňuje, že protiprávní výroba mimo daňový sklad obecně může vyvolávat pochybnosti o legálnosti nabytí vybraných výrobků, v projednávané věci je zřejmé, že se o klíčový argument vzniku pochybností – minimálně u části výrobků – jednat nemohlo.

76. Tím proto musela být čistě absence prokázání zdanění, jakkoli tento závěr z odůvodnění prvostupňového ani napadeného rozhodnutí zcela jednoznačně nevyplývá, neboť obě rozhodnutí hovoří taktéž o výrobě mimo daňový sklad; z odůvodnění pak není rovněž jasné, zda by samotná nelegální výroba měla automaticky vést k zajištění či nikoli. Dané skutečnosti tak podle soudu

zakládají první dílčí problematický aspekt odůvodnění (resp. důvodnosti) zajištění, jež by sice samy k nezákonnosti napadeného rozhodnutí nevedly, nicméně přistupují k dalším aspektům projednávané věci řešeným níže. Ostatně i při ústním jednání žalovaný nejprve zdůraznil nelegální výrobu mimo daňový sklad, aby pak k otázce soudu připustil, že u těch výrobků, které se vyrábějí oprávněně mimo daňový sklad, bylo rozhodující jen to, že žalobkyně nebyla způsobilá prokázat jejich řádné zdanění. Jinými slovy tak měl za to, že i při legální výrobě je za všech okolností nezbytné prokázat řádné zdanění vybraných výrobků (a samotná otázka výroby mimo daňový sklad – jinak taktéž akcentovaná – není vůbec klíčová).

77. V takovém případě pak ovšem vyvstávají další a pro posouzení věci nakonec rozhodné otázky, a to jestli a jakým dokladem vůbec měla žalobkyně disponovat v situaci, kdy se jednalo zjevně o výrobky určené k nedaňovým účelům a ve dvou případech pak jednoznačně vyrobené mimo daňový sklad zcela legálně. Přestože, jak vyplývá i z judikatury správních soudů, obecně celním orgánům v případě zajištění postačuje pouhé podezření na skladování či dopravu bez náležitých dokladů (od

správce daně nelze očekávat definitivní vyřešení sporných otázek), již zde by měl správce daně vědět, jaký je dopad právě uvedených otázek pro povinnost, možnost, resp. způsob prokázání zdanění kontrolovaných výrobků, neboť v opačném případě pak není udržitelné vůbec prokázání zdanění výrobků požadovat. Jakkoli je totiž otázka zdanění vybraných výrobků a jejich řádné evidence (dokladování) na sobě do značné míry nezávislá, jistě nelze ustanovení § 42 zákona o spotřebních daních vykládat v tom smyslu, že kontrolované výrobky mají být zajištěny pouze proto, že u nich nebylo žádným formálním dokladem dle § 5, resp. § 6 téhož zákona prokázáno zdanění (rovina evidenční), pokud je již v okamžiku zajištění zřejmé, že tyto výrobky vůbec zdanění nepodléhají (rovina zdanění). V takovém případě totiž není co prokazovat a je nutné zkoumat pouze to, zda i tak má kontrolovaný subjekt povinnost, resp. vůbec možnost disponovat formálním dokladem. Podle názoru soudu lze přitom dospět k závěru, že na specifickém skutkovém půdorysu projednávané věci tyto otázky správce daně mohl již v době zajištění mít postaveny najisto. Tak je tomu přinejmenším u části zajištěných výrobků žalobkyně.

78. K tomuto závěru dospěl soud v první řadě s přihlédnutím k tomu, že správce daně měl ve věci v zásadě postaveno najisto, že zajišťované minerální oleje nejsou určeny k daňovým účelům a v převážné většině (k tomu srov. dále) tak spotřební dani vůbec nepodléhají. Soud zdůrazňuje, že v případě místního šetření dne 26. 4. 2018 nešlo o namátkovou či jinak bezprostřední kontrolu (jako tomu je typicky při kontrole dopravovaných výrobků na silnici, kdy je dána potřeba okamžitého rozhodnutí), ale tomuto šetření a zajištění předcházela dřívější místní šetření ve skladových i výrobních prostorech žalobkyně, odběry vzorků a jejich analýzy, jakož i písemná a ústní komunikace mezi ní a správcem daně. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně prováděl místní šetření v meziskladu žalobkyně na adrese Františka Diviše 767/68, Praha 10 již ve dnech 27. 6. 2017 a 2. 8. 2017, kdy provedl odběr vzorků u finálních výrobků. Přílohy protokolů o těchto místních šetřeních tvoří též doklady o dodání vstupních surovin, bezpečnostní listy finálních výrobků či základní přehledy skladové evidence. O výsledcích analýz a sazebního zařazení u finálních výrobků, byla žalobkyně seznámena u ústního jednání ze dne 15. 11. 2017. Již v této době muselo být správcem daně zřejmé, o jaké výrobky se jedná a k jakému účelu jsou určeny – i z vlastních protokolů o analýzách vzorků vyplývá, že správcem daně byla známa povaha těchto výrobků a forma jejich balení, byly mu známy návody k použití uvedené na obalech výrobků, z nichž vycházela i CTL; rovněž ze žalobkyní předložených bezpečnostních listů finálních výrobků vyplývá doporučené použití (např. přípravky na čištění, mazání či odstraňování rzi) a nedoporučené použití (jiné, než doporučené). Přílohou protokolů o analýzách je pak i příslušná fotodokumentace zachycující dané výrobky a jejich balení, a to jako oleje a spreje ve standardním uživatelském balení o objemu 400 a 600 ml. Na základě námitek, že nebyly odebrány vzorky vstupních surovin, provedl ještě dne 13. 12. 2017 Celní úřad pro Moravskoslezský kraj místní šetření ve výrobních prostorách žalobkyně v Opavě (výrobky byly poté dopravovány do distribučního skladu na adrese Františka Diviše 767/68, Praha 10 a posléze do skladu v Zelenči).
79. Žalobkyně a správce daně spolu dále komunikovali i písemně, když žalobkyně zaslala správcem daně své stanovisko k místnímu šetření a sazebnímu zařazení, na které reagoval správce daně dne 28. 2. 2018. V něm trval na tom, že u některých finálních výrobků dochází k výrobě vybraných výrobků, která musí probíhat v daňovém skladu. Ve své reakci také správce daně žalobkyni upozornil, že jí vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9 odst. 1 a 3 písm. b) zákona o spotřebních daních z těchto vyrobených předmětných finálních výrobků, které jsou na základě jeho zjištění předmětem daně z minerálních olejů a které daňový subjekt vyrábí bez povolení k provozování daňového skladu. Konečně v rámci ústního jednání dne 11. 4. 2018 byla žalobkyně seznámena s výsledky analýz vzorků vstupních surovin a opět byla upozorněna na povinnost výroby v daňovém skladu. Teprve až poté bylo správcem daně provedeno předmětné místní šetření ve skladu v Zelenči se zaměřením na prověření řádného zdanění minerálních olejů dle § 5 zákona o spotřebních daních.
80. Správce daně tak měl podle soudu v zásadě ucelený přehled o skutkovém stavu věci již v době zajištění. Musel tak mít nepochybně již v době zajištění dostatečně jasno v tom, jestli a které jím

kontrolované výrobky podléhají či reálně mohou podléhat spotřební dani a které nikoli. Tomu měl podle soudu přizpůsobit i svůj následný postup, pokud jde o požadavek na prokázání zdanění. To platí především o výrobcích, které byly dle analýzy CTL zařazeny pod **KN 3403 19 80** a **KN 2707 50 00**. V tomto případě se jedná o specifickou skupinu minerálních olejů, které sice jsou předmětem daně, ale povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká při jejich uvedení do volného daňového oběhu pouze tehdy, pokud jsou určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v § 45 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Pouze ty minerální oleje uvedené v § 45 odst. 3 zákona o spotřebních daních, které splňují i podmínku specifického užití k účelu uvedenému v § 45 odst. 4 téhož zákona, tedy podléhají spotřební dani. Předmětné minerální oleje by tak bylo možné považovat za vybrané výrobky ve smyslu zákona o spotřebních daních podléhající spotřební dani toliko v případě, že by byly určeny k užití pro pohon motorů, výrobu tepla, či výrobu určených směsí. Jestliže by však minerální oleje byly určeny k jinému, než zákonem definovanému účelu (tzn. k jakémukoli jinému užití, než pro pohon motorů, výrobu tepla, či výrobu určených směsí), spotřební dani by nepodléhaly (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2020, č. j. 4 Afs 216/2018 - 37 a č. j. 4 Afs 224/2018 - 40).

81. Přes výše uvedené však správce daně požadoval doklad prokazující zdanění bez dalšího (a zcela bez rozdílu oproti jiným minerálním olejům dle § 45 odst. 1 zákona o spotřebních daních). Vycházel tak zjevně z toho, že zdanění by mělo být prokázáno vždy, nejde-li o režim nabytí výrobků osvobozených od daně nebo nacházejících se v režimu podmíněného osvobození od daně. Podle názoru soudu lze však v tomto přístupu vidět logický rozpor, neboť je požadováno prokázání zdanění u výrobků, které spotřební dani nepodléhají. Tento logický rozpor se žalovaný snažil řešit poukazem na možnost (resp. povinnost) vystavení daňového dokladu sobě samému jako nabyvateli na nulovou spotřební daň. Během ústního jednání ovšem – stejně jako v odůvodnění rozhodnutí o uvolnění ze zajištění – i sám žalovaný připustil, že vystavení daňového dokladu, pokud povinnost daň přiznat a zaplatit ani nevzniká a výrobky nejsou dodány jinému nabyvateli, nemá oporu v zákoně. S tímto závěrem se soud zcela ztotožňuje. Povinnost vydat daňový doklad má totiž plátce vůči nabyvateli, jestliže uvádí vybrané výrobky do volného daňového oběhu (dle § 5 odst. 2 zákona o spotřebních daních). V tomto případě žalobkyně sice výrobou dané výrobky (alespoň dle podezření správce daně) uváděla do volného daňového oběhu, nicméně je skladovala zcela ve své dispozici a nedodávala je jinému subjektu (nabyvateli), kterému by snad byla povinna vystavit formální daňový doklad (obecně fakturu).
82. Žalovaný v této souvislosti u ústního jednání tvrdil, že šlo pouze o jeden z možných výkladů § 5 zákona o spotřebních daních, který byl posléze opuštěn. Nově žalovaný poukázal na to, že výrobky byly z místa výroby dopravovány žalobkyní do jejího skladu, ta proto měla mít vystavený doklad o dopravě dle § 5 odst. 1 a 4 zákona o spotřebních daních, jímž měly být výrobky při přepravě doprovázeny (§ 5 odst. 6 zákona o spotřebních daních). Podle odstavce čtvrtého věty první přitom platí, že *doklad o dopravě podle odstavce 1 vystavuje právnická nebo fyzická osoba, která vybrané výrobky již uvedené do volného daňového oběhu vydá pro dopravu, **přičemž nejsou splněny podmínky, na jejichž základě je stanovena povinnost vydat daňový doklad podle odstavce 2 nebo doklad o prodeji podle odstavce 3.** Zároveň však podle citovaného ustanovení dále platí, že takový doklad musí obsahovat mj.: c) *množství dopravovaných vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu, u nichž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, a jejich název, popřípadě obchodní označení, a d) **výši spotřební daně celkem*** (pozn. zvýraznění doplněno soudem).*
83. Soud k tomu nejprve podotýká, že tento argument přináší žalovaný zcela nově až v řízení před soudem, přičemž v době zajištění a ani v napadeném rozhodnutí přímo o dokladu o dopravě vůbec nehovořil. Kromě toho dále platí, že výrobky nebyly kontrolovány a zajištěny během přepravy, ale během skladování v distribučním skladu žalobkyně (v době skladování tak již dokladem o dopravě žalobkyně disponovat podle soudu nemusela). I kdyby však soud připustil, že dříve tyto výrobky měly být dle zjištění správce daně dopravovány z místa výroby žalobkyně v Opavě do jejího skladu

v Zelenči a obecně by tak měly být minimálně v této době doprovázeny dokladem o dopravě, v zásadě i zde s ohledem na citované znění platí, že tento doklad nepochybně míří na výrobky, u nichž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit a u nichž tak lze uvést výši spotřební daně. Zákon tak zřejmě vystavování dokladů o dopravě u výrobků jiných (které spotřební dani nepodléhají) nepředpokládá. Jak se přitom podává i z komentářové literatury, doklad o dopravě se vystavuje v situaci, kdy si vlastník zdaněných vybraných výrobků převáží tyto vybrané výrobky například z jednoho nedaňového skladu do jiného nedaňového skladu (Kotenová, B., Petrová, P., a Tomíček, M., *Zákon o spotřebních daních. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, dostupný v systému ASPI, komentář k § 5). Jinými slovy řečeno, slouží k dokumentaci přepravy již zdaněných vybraných výrobků, nikoli nutně těch, jež zdanění nepodléhají. Pokud snad žalovaný i zde předpokládá, že žalobkyně měla tyto doklady vystavit na nulovou daň, ani tato povinnost nemá obdobně jako u daňového dokladu (viz výše) jednoznačnou oporu v zákoně – dokumentaci dopravy výrobků ve volném daňovém oběhu, u nichž ale povinnost daň přiznat a zaplatit nevznikla, zákon výslovně neřeší, pročez pouhé nevystavení formálního dokladu na nulovou daň nelze podle soudu samo o sobě považovat za porušení evidenční povinnosti, jež by mělo vzhledem ke specifickým okolnostem tohoto případu vést byt' jen k zajištění těchto výrobků.

84. Soud ostatně nesouhlasí se správními orgány, že je nutné vždy a bez výjimky vystavovat daňový doklad (doklad o dopravě) a podotýká, že ne vždy je samotný fakt, že se vybrané výrobky ocitly ve volném daňovém oběhu, důvodem pro vystavení některého z dokladů ve smyslu § 5 zákona o spotřebních daních (pro srovnání viz opět Kotenová, B., Petrová, P., a Tomíček, M., *Zákon o spotřebních daních. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, dostupný v systému ASPI, komentář k § 5). Soud samozřejmě rozumí žalovanému, že výrobky by měly být zásadně dopravovány a skladovány s takovými doklady, jež by dokládaly zdanění výrobků, resp. upřesňovaly účel použití výrobků, z něhož by bylo možné zjistit, že zdanění nepodléhají. V takovém případě lze jistě považovat za nejvhodnější, aby byly výrobky doprovázeny náležitým dokladem vypovídajícím o konkrétním účelu použití takových výrobků, jak ostatně obecně předpokládá zákon. Soud ostatně nepřehlíží, že § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních reguluje pouze otázku povinnosti daň přiznat a zaplatit a nemusí nutně ovlivňovat fakt, že se ostatní zákonná regulace včetně povinnosti vyrábět některé výrobky v daňovém skladu, popř. povinnost řádné evidence na takové výrobky vůbec nevztahuje (obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2014, č. j. 4 Afs 147/2014 - 26, bod 29).
85. Prokázání konkrétního účelu použití minerálních olejů ovšem není podle soudu nezbytné prokazovat jen formálním dokladem dle § 5 zákona o spotřebních daních (analogicky srov. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 93/2008 - 94). Zvláště, pokud s jeho vystavením zákon u výrobků, u nichž nevzniká povinnost daň přiznat a zaplatit, ani výslovně

nepočítá. Jestliže je z konkrétních okolností (jiných dokladů, velikosti a označení obalů výrobků, povahy výrobku či obchodní činnosti kontrolovaného subjektu apod.) zřejmé, že tyto výrobky nejsou a nemohou být určeny k daňovým účelům (pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v § 45 odst. 2), bylo by nesmyslné a přehnaně formalistické je vůbec zajišťovat. Minerální oleje totiž v takovém případě vůbec nepodléhají spotřební dani a není tak nutné prokazovat jejich zdanění. V tomto ohledu se jako přílehlavý znovu jeví rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 216/2020 - 37 a č. j. 4 Afs 224/2018 - 40, v nichž kasační soud uzavřel, že pouze ty minerální oleje uvedené v § 45 odst. 3 zákona o spotřebních daních, které splňují i podmínku specifického užití k účelu uvedenému v § 45 odst. 4 téhož zákona, podléhají spotřební dani. Jakkoli byly tyto závěry vysloveny k řízení o vyměření daně, jsou podle soudu relevantní i v řízení o zajištění, resp. propadnutí vybraných výrobků. Již v době zajištění totiž v projednávané věci nastaly ty zvláštní okolnosti, že bylo na místě šetření zřejmé, jaká je povaha činnosti žalobkyně, k čemu jsou výrobky určeny a že jsou baleny ve spotřebitelských baleních – nedaňový účel použití předmětných výrobků pak nebyl nikdy celními orgány zpochybňován. Soud v této souvislosti připomíná, že šlo o výrobky určené pro autokosmetiku či o mazací přípravky. CTL se opírala též

o návody k použití uvedené na obalech výrobků, přičemž přílohou protokolů je i příslušná fotodokumentace zachycující dané výrobky ve standardním uživatelském balení. Rovněž velikost těchto balení vylučuje, aby výrobky mohly být užívány ke shora popsaným daňovým účelům. Správci daně tak už při zajištění výrobků muselo být jasné, že tyto výrobky k pohonu motorů či výrobě tepla užívány nebudou a ani nemohou, protože *a priori* nelze dovozovat ani povinnost prokázat zdanění ve smyslu § 42 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních.

86. Pokud má přitom být podle žalovaného jediným smyslem daňového dokladu či dokladu o dopravě s nulovou spotřební daní prokázání konkrétního účelu skladovaných či dopravovaných výrobků nepodléhajících spotřební dani, v tomto případě nebylo o účelu těchto výrobků pochyb. U vybraných výrobků KN 3403 19 80 pak nemohlo být pochyb ani o legálnosti jejich výroby mimo daňový sklad – jejich zajištění lze proto označit za nedůvodné a neoprávněné. To samozřejmě neznamená, že by s nimi bylo možné ve volném daňovém oběhu nakládat zcela svévolně bez jakéhokoliv dohledu, neboť tím by se výrobky takového kódu nomenklatury dostaly mimo kontrolu celních orgánů i v případě, že by byly určeny k daňovým účelům ve smyslu § 45 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Správce daně je proto jistě oprávněn kontrolovat i takové výrobky a v případě, pokud by vyvstaly důvodné pochybnosti o prokázání zdanění (potažmo konkrétním určení) takových výrobků, je nepochybně oprávněn tyto minerální oleje zajistit. Soud k tomu zdůrazňuje, že důkazní břemeno ohledně konkrétního účelu použití minerálních olejů nese kontrolovaný subjekt (srov. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2020, č. j. 4 Afs 216/2018 - 37 či ze dne 13. 8. 2020, č. j. 6 Afs 37/2018 - 40). V projednávané věci jej však podle názoru soudu žalobkyně unesla, resp. z okolností případu je účel daných výrobků zcela zřejmý.
87. V případě výrobků zařazených pod KN 2707 50 00 je situace odlišná, protože ty musí být vyráběny v daňovém skladu [§ 59 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních], což nebyly. Přesto však ani zde prozatím nemohou závěry žalovaného obstát. Důvodnost zajištění totiž nelze vzhledem k výše uvedenému spojit s absencí daňového dokladu dle § 5 zákona, byť vystaveného na nulovou daň, neboť takovým dokladem nemusela žalobkyně v době skladování výrobků disponovat; daňový doklad ani podle žalovaného nemohla v dané době ještě vystavit (k dokladu o dopravě pak srov. výše). Je na žalovaném, aby (i s přihlédnutím ke všem okolnostem věci) náležitě zdůvodnil, že formálně protiprávní výroba těchto výrobků mimo daňový sklad byla sama o sobě dostatečným důvodem k jejich zajištění – tedy, že v takovém případě pojmově nelze zdanění či jiné řádné nabytí těchto výrobků nijak doložit a zajištění, resp. následné propadnutí je sankcí za tuto protiprávní výrobu (z výše popsaného vývoje místních šetření a komunikace se žalobkyní se zdá, že správce daně vnímal zajištění výrobků právě jako „sankci“ za nerespektování jeho názoru o povinnosti výroby v daňovém skladu ze strany žalobkyně). Pokud by ovšem k tomu, aby výrobky i přes výrobu mimo daňový sklad nezajistily, celním orgánům ve skutečnosti postačovalo vystavení formálního dokladu na nulovou daň (čemuž odůvodnění napadeného rozhodnutí nasvědčuje), potom by bylo podle soudu namísto aplikovat shora popsaná východiska, tj. vyjít z toho, že v tomto konkrétním případě bylo zřejmé, pro jaký účel jsou výrobky určeny a že nepodléhají spotřební dani. Tím totiž fakticky došlo k „nahrazení“ celními orgány požadovaného „nulového“ daňového dokladu, kterým, jak bylo uvedeno výše, žalobkyně nemusela (resp. nemohla) v rozhodné době disponovat. Soud pak opětovně připomíná, že tyto úvahy bylo možné od správce daně požadovat již v době zajištění, jelikož již v této době měl správce daně všechny rozhodné informace k dispozici. Rovněž v této části lze proto žalobu považovat za důvodnou.
88. V případě zbývajících minerálních olejů KN **2710 19 47** a **2710 12 25** pak jde o minerální oleje podle § 45 odst. 1 zákona o spotřebních daních, na které se tak odstavec čtvrtý tohoto ustanovení nevztahuje, a tyto výrobky mohou být „toliko“ osvobozeny od daně v režimu § 49 odst. 1 a 2 uvedeného zákona – minerální oleje spadající pod KN 2710 19 47 jsou dle § 49 odst. 1 zákona o spotřebních daních osvobozeny, pokud jsou používány pro jiné účely, než je pohon motorů nebo výroba tepla; minerální oleje KN 2710 12 25 pak jako ostatní benziny dle § 45 odst. 1 písm. a)

zákonu o spotřebních daních mohou podléhat osvobození jen tehdy, pokud jsou užity k výrobě výrobků, které nejsou předmětem daně (§ 49 odst. 2 zákona o spotřebních daních). V projednávané věci tak osvobození přicházelo v úvahu jen u výrobků KN 2710 19 47, a to jen za podmínky, že skutečně mohly spadat pod režim osvobození od daně.

89. Přesto jsou některé výše uvedené závěry relevantní i pro tyto zajištěné výrobky, a to především proto, že i zde žalovaný v napadeném rozhodnutí (str. 12) předpokládal povinnost žalobkyně vystavit daňový doklad dle § 5 odst. 2 zákona o spotřebních daních, ačkoli posléze i u ústního jednání připustil, že nezmění-li se osoba nabyvatele, nemůže výrobce doklad dle § 5 odst. 2 vydat (k nově vznesené možnosti vystavení dokladu o dopravě opět srov. výše). Podle názoru soudu mělo být přitom již na počátku zajištění postaveno najisto, zda a jakými daňovými doklady má (může) žalobkyně disponovat. Není možné teprve zpětně – a dokonce až v řízení před soudem – dovozovat, jak bylo vlastně možné zdanění zajištěných výrobků prokázat. Je třeba mít na paměti, že celní orgány zde výrazným způsobem (jakkoli jen předběžně a dočasně) zasáhly do vlastnického práva žalobkyně, jakož i jejího práva podnikat dle čl. 11 odst. 1 a čl. 26 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Na jejich postup lze proto klást tomu odpovídající nároky. V projednávané věci navíc umocněné tím, že správní orgány mohly mít všechny relevantní skutkové otázky alespoň rámcově vyřešeny již v okamžiku zajištění.
90. Obdobně nejasný přitom zůstal i význam protiprávní výroby mimo daňový sklad. To jednak jako důvodu vedoucím posléze k zajištění výrobků a dále ve vztahu k jejich namítanému osvobození: žalovaný možné osvobození vyloučil stručně s tím, že s ohledem na okolnosti výroby tyto výrobky osvobození nepodléhají. Jakkoli může být ten závěr ve výsledku správný, žalovaný jej zdůvodnil dílem na základě nesprávných východisek a dílem nedostatečně.
91. Pokud totiž osvobození vyloučil pouze s odkazem na okolnosti výroby, v případě výrobků KN 2710 12 25 tyto okolnosti nevyhodnotil správně, neboť hovořil o povinnosti výroby v daňovém skladu, přestože ty takové výrobě nepodléhají (to na základě skutečností, jež byly správci daně známy již v době zajištění výrobků – viz shora). Zde bylo namíste vyloučení osvobození zdůvodnit s odkazem na to, že jako ostatní benziny nepodléhají osvobození bez ohledu na to, že byly určeny k nedaňovým účelům. K tomu soud pro pořádek uvádí, že u tohoto dílčího pochybení by obecně postačovala korekce závěrů žalovaného v odůvodnění rozsudku soudu, nicméně výše identifikovaná pochybení musí stejně vést ke zrušení napadeného rozhodnutí.
92. Nadto stran výrobků KN 2710 19 47, u nichž by osvobození od daně teoreticky v úvahu přicházelo, je pak potřeba uvést, že tyto výrobky nemohly vzhledem ke své povaze a formě nikdy sloužit k neosvobozeným účelům. Z materiálního hlediska tak tyto výrobky nepochybně vyhověly účelu

osvobození dle § 49 odst. 1 zákona o spotřebních daních, neboť k daňovým účelům nemohly být nikdy užity. V případě osvobozených vybraných výrobků propuštěných do volného daňového oběhu přitom obecně platí, že povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká dle § 9 odst. 3 písm. c) zákona o spotřebních daních až v okamžiku, kdy jsou použity pro účely, na které se osvobození od daně nevztahuje. Vzhledem k jednoznačně nedaňovému účelu tak mohly i u těchto výrobků legitimně vznikat pochybnosti o tom, zda podléhají spotřební dani, a to obdobně jako u minerálních olejů podle § 45 odst. 3 zákona o spotřebních daních. Rovněž v případě těchto potenciálně osvobozených výrobků tak bylo již v okamžiku zajištění (resp. nejpozději v napadeném rozhodnutí) potřeba sice předběžně, avšak konkrétně zkoumat, zda vůbec vznikla (mohla vzniknout) povinnost daň přiznat a zaplatit, od čehož by se pak odvíjela i povinnost a způsob prokázání zdanění. Žalovaný tak měl podle soudu konkrétně vysvětlit, jestli skutečnost (protiprávní) výroby sama o sobě vylučuje možné osvobození těchto výrobků od daně (a ty se tak do režimu trvalého osvobození vůbec dostat nemohly) a na základě toho pak především náležitě zdůvodnit, zda a jakým dokladem měla tedy žalobkyně zdanění výrobků prokazovat. Potažmo zdůvodnit, že v takovém případě jejich řádné prokázání objektivně doložit nelze (a je namíste je vždy zajistit a pak zásadně rozhodnout o propadnutí jako sankci za porušení právní povinnosti). Tuto otázku však

zjevně neměl nejen správce daně, ale ani žalovaný jasně vyřešenu, neboť i u těchto minerálních olejů ve svých rozhodnutích nesprávně předpokládali povinnost vystavení daňového dokladu dle § 5 odst. 2 zákona o spotřebních daních (žalobkyně by opět musela takový doklad vystavovat na sebe jako nabyvatele). Odůvodnění napadeného rozhodnutí tak i ve vztahu k těmto minerálním olejům trpí v důsledku nesprávného právního posouzení nedostatky, jež je namístě odstranit v dalším řízení.

VII.E Ostatní námitky

93. Pokud se týče zbylých námitek spíše procesního charakteru, soud pro pořádek dodává, že jako důvodnou neshledal námitku, že žalobkyně nebyla seznámena s výsledkem analýz CTL a stanovisky k sazebnímu zařazení předmětných minerálních olejů. Soud sice přisvědčuje žalobkyni, že jí nebyla předložena samotná stanoviska k sazebnímu zařazení, jak ale vyplývá ze správního spisu, jejich obsah byl konstatován při ústním jednání dne 15. 11. 2017 a dne 11. 4. 2018. Ústních jednání se žalobkyně účastnila a informace o výsledcích analýz a zařazení výrobků pod konkrétní kódy nomenklatury prokazatelně měla. Právo žalobkyně vyjádřit se k výsledkům zařazení výrobků pod kódy nomenklatury tak nebylo fakticky nijak porušeno. Žalobkyně se ostatně při ústním jednání k uvedeným podkladům vyjádřila, neboť uvedla, že nesouhlasí s tím, že v jejím případě probíhá výroba uvedených výrobků dle § 3 zákona o spotřebních daních.
94. Soud nenašel pochybení ani v případě poučení zástupce žalobkyně v rámci místního šetření dne 26. 4. 2018. Zástupci žalobkyně se dostalo standardního poučení. Ze správního spisu jasně vyplývá, že si žalobkyně byla vědoma celé situace týkající se nedoložení daňových dokladů dle § 5 zákona o spotřebních daních. Na tuto skutečnost, stejně jako na povinnost vyrábět a skladovat výrobky KN 2710 19 47, KN 2710 12 25 a KN 2707 50 00 v daňovém skladu byla žalobkyně několikrát upozorněna. Problematicčnost postupu správce daně v žádném případě nespočívala v nedostatku poučení.

VII. Shrnutí a závěr

95. Závěrem soud pro přehlednost shrnuje, že napadené rozhodnutí shledal *a priori* přezkoumatelným, pokud jde o reakci na odvolací námitky žalobkyně i vymezení základních právních úvah, o něž se žalovaný na podkladě rozhodnutí o zajištění opíral. To jak ve vztahu k otázce výroby vybraných výrobků jako předmětu spotřební daně, tak v otázce nepředložení daňového dokladu (neprokázání zdanění). V případě výroby nových vybraných výrobků pak soud jeho závěrům přisvědčil i z hlediska zákonnosti zajištění, neboť podle něj bylo na podkladě všech okolností věci, vyhodnocení výrobků ze strany CTL a sazebního zařazení dostatečně podloženo podezřením, že zajištěné finální výrobky jsou vybranými výrobky dle zákona o spotřebních daních a jsou výsledkem výroby ve smyslu tohoto zákona. Na půdorysu nynějšího předmětu soudního přezkumu, kterým je právě a jen rozhodnutí o zajištění (jako rozhodnutí předběžné povahy) přitom nebylo na soudu, se blíže vyjadřovat k tomu, jestli skutečně šlo o výrobu nových vybraných výrobků či nikoli v situaci, kdy na základě zjištění správce daně nasvědčovalo vše tomu, že by se o výrobu jednat mohlo. Jinými slovy řečeno, soud mohl posuzovat pouze to, jestli podezření správce daně o výrobě takových výrobků bylo dostatečně identifikováno, odůvodněno a podloženo. Soud přitom dospěl k závěru, že tomu tak v posuzovaném případě bylo.
96. Napadené rozhodnutí však při soudním přezkumu nemohlo obstát v části týkající se důvodnosti zajištění pro neprokázání zdanění těchto vybraných výrobků. Jakkoli je totiž vlastní zajištění institutem předběžné povahy, správce daně musí už v této době vědět, zda a jakým způsobem by mělo být zdanění prokazováno. Nemůže tak např. paušálně vycházet z protiprávní výroby mimo daňový sklad (s tím, že zajištění a posléze propadnutí bere fakticky jako sankci za výrobu mimo daňový sklad), pokud je v okamžiku zajištění zřejmé, že minimálně dva ze čtyř druhů vybraných výrobků výrobě v daňovém skladu nepodléhají (o důvodném podezření tak zde nelze vůbec hovořit). Nemůže také paušálně požadovat prokázání zdanění formálním dokladem, aniž by měl

dostatečně ujasněno, zda a jakým dokladem by vlastně mělo (a mohlo) být zdanění prokázáno s ohledem na jasné nedaňový účel těchto výrobků, jež minimálně v části spotřební dani vůbec nepodléhají. Závěry žalovaného jsou v těchto ohledech částečně nesprávné, částečně nedostatečně zdůvodněné, nehledě na to, že se v průběhu soudního řízení dále vyvíjely. Nejednalo se přitom o namátkou a bezprostřední kontrolu, u níž by bylo možné určité právní otazníky správce daně akceptovat, ale o téměř rok trvající interakci v podobě místních šetření, ústních jednání i písemných stanovisek.

97. Soud tak shledal žalobu důvodnou, a proto napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost zrušil a věc v souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. žalovanému vrátil k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný právním názorem soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Žalovaný v dalším řízení zohlednění závěry soudu uvedené v bodech 59 – 92, 95 a 96 tohoto rozsudku a odvoláním žalobkyně se bude (samozřejmě vzhledem k povaze řízení o zajištění) zabývat znovu při náležitém zohlednění všech specifických okolností projednávané věci. Přihlédne tak k závěrům soudu ohledně výrobků KN 3403 19 80, u nichž žalobkyně v době zajištění formálními doklady disponovat nemusela, neboť tyto výrobky vzhledem k jasné nedaňovému účelu ve smyslu § 45 odst. 3 zákona o spotřebních daních ani nepodléhají spotřební dani. Dále se bude blíže zabývat povinností a způsobem (případně vyloučením) prokázání zdanění dalších konkrétních výrobků, jež rovněž nemohou sloužit k daňovým účelům (KN 2707 50 00), jež podléhají výrobě v daňovém skladu, ale obecně mohou být osvobozeny (KN 2710 19 47), anebo vůbec nepodléhají výrobě v daňovém skladu, avšak podléhají spotřební dani (KN 2707 12 25).
98. Popsané nesprávnosti či nedostatky lze podle soudu napravit v řízení o odvolání, proto soud nepřistoupil ke zrušení prvostupňového rozhodnutí, jak navrhovala žalobkyně.

VIII. Náklady řízení

99. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně měla ve věci úspěch, a proto jí náleží právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně byla v řízení zastoupena Ing. Ivo Šulcem, daňovým poradcem, který je osobou vykonávající specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů. V takovém případě daňovému poradci podle § 35 odst. 2 s. ř. s. náleží odměna za zastupování. Pro určení její výše se obdobně užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů.
100. Náklady řízení spočívají jednak v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč, dále odměně za 4 úkony právní služby [§ 11 písm. a), d) a g) advokátního tarifu, tj. převzetí zastoupení, písemné podání k soudu – žaloba a replika, a účast na jednání soudu] v částce 3 100 Kč za jeden úkon, celkem 12 400 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu] a náhradě hotových výdajů za 4 úkony v částce 300 Kč za jeden úkon, celkem 1 200 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Zástupce žalobkyně osvědčil, že je plátcem DPH, a proto se částka dále zvyšuje o hodnotu příslušné sazby (2 856 Kč). Žalovaný je tedy povinen zaplatit žalobkyni k rukám jejího zástupce celkem 19 456 Kč.

Poučení:

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 nejbližší 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.

Praha 12. července 2021

Mgr. Martin Lachmann v. r.
předseda senátu