



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **H. BLOCH a.s.**, se sídlem Vídeňská 232/116b, Brno, zast. JUDr. Filipem Horákem, advokátem se sídlem Radnická 11, Brno, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutím Celního ředitelství Brno ze dne 2. 12. 2009, č. j. 7305-2/2009-010100-21, ze dne 2. 12. 2009, č. j. 7306-2/2009-010100-21, a ze dne 30. 11. 2009, č. j. 7052-2/2009-010100-21, o nároku na vrácení spotřební daně, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 9. 2012, č. j. 30 Af 19/2010 - 84,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byly dle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítnuty, po jejich předchozím spojení ke společnému řízení, žaloby proti výše uvedeným rozhodnutím Celního ředitelství Brno. Těmito rozhodnutími bylo pravomocně rozhodnuto o jednotlivých návrzích stěžovatele na vrácení spotřební daně za zdaňovací období červenec, říjen a listopad roku 2005.

Krajský soud rozhodoval ve věci poté, kdy jeho předcházející rozsudky v projednávané věci byly zrušeny Nejvyšším správním soudem a poté, kdy věci vedené pod spisovou značkou 30 Af 19/2010, 30 Af 23/2010 a 30 Af 24/2010 spojil ke společnému řízení. Předmětem sporu je otázka důvodnosti nároku stěžovatele na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle

pokračování

ustanovení § 56a zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném pro posuzovaná zdaňovací období (dále jen „zákon o spotřebních daních“).

Stěžovatel poskytoval v období od 1. 1. 2000 do 31. 12. 2006 tribotechnický servis pro společnost BOSCH DIESEL, s.r.o. (dále též „společnost BOSCH DIESEL“), v jehož rámci dodával ostatní benzin s označením ISOPAR H a ISOPAR L jako testovací kapalinu ke zkoušení těsnosti vyrobených vstřikovacích čerpadel v zařízeních označených jako „potápka“ a dále k čištění dílů čerpadel tlakovým ostrikem v zařízeních „pračka“.

V souvislosti s výše uvedeným použitím ostatních benzinů stěžovatel v rozhodném období nárokoval u správce daně vrácení spotřební daně, a to s ohledem na skutečnost, že benzin spotřeboval v rámci své podnikatelské činnosti v souladu s ustanovením § 56a zákona o spotřebních daních a po použití v technologickém procesu jej jako odpadní olej předal společnosti A.S.A. spol. s r.o. (dále též „společnost A.S.A.“) k likvidaci.

Na základě skutečností zjištěných několika místními šetřeními ve výrobním závodě společnosti BOSCH DIESEL (dožádání u Celního úřadu Jihlava) a po provedených vytykácích řízeních (§ 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) správce daně přiznal stěžovateli nárok na vrácení spotřební daně odpovídající toliko spotřebě ISOPARu H v pračce s odůvodněním, že použitím benzinu v tomto zařízení došlo k jeho spotřebě, neboť míra jeho použití byla taková, že se změnil jeho charakter a nomenklaturní zařazení (na odpadní olej). Naproti tomu správce daně nepřisvědčil závěru stěžovatele, že ostatní benzin byl spotřebován v případě jeho používání v potápce, neboť odběry vzorků provedené před výměnou náplně v tomto testovacím přístroji prokázaly, že charakter ostatního benzinu se předmětným použitím nezměnil (vyčerpaná látka nadále splňovala parametry tzv. „lakového benzinu“ s totožným kódem nomenklatury).

Dle výkladu celních orgánů lze za spotřebu ostatních benzinů považovat pouze takové jejich použití, v rámci kterého zaniknou jako takové, tj. po použití již není k dispozici kapalina, kterou je možno označit jako ostatní benzin. Použití ISOPARu v zařízeních potápka nevedlo k takovému znečištění a ke změně charakteru použité látky, aby došlo ke změně jejího sazebního zařazení, když výstupem z tohoto přístroje byl opět lakový benzin. Žalovaný také uvedl, že ačkoli ze sdělení stěžovatele a společnosti BOSCH DIESEL vyplynulo, že použitý ISOPAR byl předáván společnosti A.S.A. k likvidaci, v průběhu řízení bylo ověřeno, že takto předávaný ISOPAR nebyl zlikvidován, ale bylo s ním dále nakládáno (společnost A.S.A. jej prodávala jiným subjektům, kteří je dále prodávali např. k výrobě topného média).

Dle závěrů uvedených ve zrušujících rozsudcích Nejvyššího správního soudu zůstal mezi stranami sporným právě výklad pojmu „spotřeba“, užitý v ustanovení § 56a odst. 3 zákona o spotřebních daních, a zejména tuto otázku měl krajský soud posuzovat v dalším řízení.

Krajský soud při posuzování věci vycházel ze smyslu a účelu zákona o spotřebních daních. Nárok na vrácení spotřební daně z tzv. ostatních benzinů vzniká dle ustanovení § 56a odst. 1 zákona o spotřebních daních právnickým a fyzickým osobám, které nakoupily za cenu včetně daně, vyrobily pro vlastní spotřebu nebo přijaly v režimu podmíněného osvobození od daně ostatní benziny a prokazatelně tyto benziny použily v rámci podnikatelské činnosti, a to jinak než pro prodej, pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v ustanovení § 45 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Ve smyslu ustanovení § 56a odst. 3 zákona o spotřebních daních vzniká nárok na vrácení daně dnem spotřeby ostatních benzinů pro

jiné účely než je prodej, pohon motorů, výroba tepla nebo výroba směsí uvedených v ustanovení § 45 odst. 2 zákona o spotřebních daních.

Krajský soud konstatoval, že pojem „spotřeba“ není v zákoně o spotřebních daních výslovně definován a při jeho výkladu je tedy nutno vycházet z dalších ustanovení zákona o spotřebních daních. Za „spotřebu“ dle jeho názoru nelze považovat jakékoliv použití olejů (benzinů) v rámci podnikatelské činnosti plátce daně, ale jen takové použití, při kterém předmět spotřební daně fyzicky zanikne. Co lze považovat za zánik zboží, je nutno dovodit z ustanovení § 45 zákona o spotřebních daních, který definuje předmět daně z minerálních olejů. Ten je určen dvěma definičními znaky, a to slovním vymezením a kódem nomenklatury. Zboží se zařazuje na základě svých převažujících znaků do určitých skupin, přičemž tyto skupiny jsou následně označovány společným kódem nomenklatury. Jestliže zákon o spotřebních daních využívá pro vymezení předmětu daně kód nomenklatury, je zřejmé, že vlastnosti, které zboží má pro účely zařazení pod ten který kód nomenklatury, jsou významné i pro definování předmětu spotřební daně.

Jestliže jsou vlastnosti, dle kterých je zboží řazeno pod určitý kód nomenklatury, určující pro vymezení předmětu daně, pak ztráta těchto vlastností vylučuje i zdanění příslušného zboží. Za zánik zboží pro účely vrácení spotřební daně lze tedy považovat i ztrátu těch vlastností zboží, které jsou důvodem pro jeho zdanění.

Minerální oleje (benziny) si své vlastnosti mohou zachovat i po vícenásobném použití. To, že stěžovatel používal benzin určitým způsobem, ještě samo o sobě neznamená, že po jeho použití neměl benzin stále tytéž vlastnosti, které umožňovaly jeho další použití v jiných procesech, např. i pro případnou výrobu tepla, aniž by tedy stěžovateli vznikl nárok na vrácení spotřební daně.

Důležitou otázkou pro posouzení věci je i otázka, ke kterému okamžiku je třeba spotřebu určitého zboží zjišťovat. Dle soudu je rozhodným okamžikem spotřeby v projednávané věci ukončení té konkrétní části procesu, ve které bylo předmětné zboží (benzin ISOPAR) použito pro účel, ke kterému bylo dodáno do tribotechnického servisu, tj. po ukončení činnosti testovacích zařízení zvaných pračka a potápka. K tomuto závěru dospěl soud jednak na základě obsahu smluv uzavřených mezi stěžovatelem a společností BOSCH DIESEL, a to ať už ve znění před uzavřením dodatku ohledně vlastnictví použitých olejů nebo po uzavření tohoto dodatku. Vlastnické právo k použitému oleji (benzinu) buď přešlo na společnost BOSCH DIESEL při vypouštění benzinů z testovacích zařízení, anebo vůbec nepřešlo, a stěžovatel tak disponoval všemi oprávněními a povinnostmi vyplývajícími z vlastnického práva k použitým olejům.

Dále soud uvedený závěr opřel o smysl zákona o spotřebních daních, kdy předmětem zdanění je zboží vykazující určité vlastnosti a vrácení daně je následně vázáno na zánik těchto vlastností. Předmětem činnosti stěžovatele bylo zajistit médium pro činnost praček a potápek, přičemž toto médium se v těchto zařízeních opotřebovávalo a mohlo dojít k jeho znehodnocení. Okamžik smíchání použitých olejů v IBC kontejnerech nelze označit za okamžik spotřeby, protože za spotřebu by pak bylo možné považovat i situaci, kdy by si i přes smíchání s jinou látkou použitý olej zachoval stále tytéž vlastnosti, pro které podléhal zdanění.

Skutečnost, že se použité oleje (benziny) dostaly prostřednictvím společnosti A.S.A. následně do dalšího oběhu, není pro výklad pojmu spotřeba rozhodující. Tato skutečnost pouze dokresluje fakt, že ke spotřebě benzinu v rámci tribotechnického servisu nedošlo. Jádrem výkladu pojmu spotřeba totiž nemůže být samotná využitelnost směsi vytvořené v IBC kontejneru.

pokračování

K namítané závazné správní praxi odkázal krajský soud na závěry Nejvyššího správního soudu, který se k této námitce ve svých zrušujících rozhodnutích věcně vyjádřil.

Krajský soud dále zamítl námitku směřující do nezákonného odběru vzorků. Ze spisu ověřil, že vzorky vždy odebral celní kontrolor, který disponoval příslušným osvědčením pro tuto činnost. Protokoly o odběru vzorků či úřední záznamy označil za listiny způsobilé osvědčit průběh předmětných odběrů, přičemž množství odebraných vzorků považoval za dostačující, a to bez ohledu na skutečnost, že vzorky nebyly odebírány v každém z relevantních zdaňovacích období. V této souvislosti zdůraznil, že transparentnost benzínu byla vždy stanovována na základě testu, který byl v zařízeních potápka shodný po celé období používání benzínu dodávaného stěžovatelem. Obdobné měl soud za prokázané i při používání benzínu v zařízeních pračka. Stěžovatel navíc nijak nerozporoval, že by odběr většího množství vzorků použitého benzínu vedl k jinému výsledku. Výsledek provedených měření je odvislý od okamžiku odběru a od způsobu, jakým byly benziny v předmětných zařízeních používány. Jestliže po určitém počtu cyklů byl vzorek z pračky silně znečištěn, lze předpokládat, že po stejném počtu cyklů a nezměněných výrobních podmínkách by testování vzorku po stejném počtu cyklů dopadlo shodně. Stejně tak lze předpokládat, že transparentnost benzínu v potápkách byla snižována nikoli v závislosti na zdaňovacím období, nýbrž v závislosti na použití předmětných benzinů v daném zařízení.

Stěžovatel v podané kasační stížnosti uplatňuje námitky ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Krajský soud podle stěžovatele svým výkladem explicitně rozšířil zákonem stanovené podmínky pro vznik nároku na vrácení spotřební daně. Napadený rozsudek je nepřezkoumatelný, když soud ve smyslu nesprávného výkladu pojmu spotřeba rovněž nesprávně vyložil okamžik, k němuž u stěžovatele došlo ke spotřebování minerálních olejů používaných jím v rámci zajišťování tribotechnického servisu pro obchodní společnost BOSCH DIESEL. Okamžik, k němuž měla být dle soudu spotřeba daní podléhajícího zboží ověřována, totiž nemá oporu v důkazech, které měl soud při rozhodování ve věci samé k dispozici. Nezákonnost napadeného rozsudku je dále spatřována v účelovém vyloučení skutečnosti, že ke spotřebě došlo v okamžiku přečerpání použitého a znečištěného ISOPARU ze strojů pračka (sloužících pro odmaštění vstříkovacích čerpadel) a potápka (sloužících k vizuální kontrole těsnosti vstříkovacích čerpadel) do převozního IBC kontejneru, v němž se tyto odpadní látky mísily a v němž byly stěžovatelem předávány k likvidaci společnosti A.S.A., a to s poukazem, že by takový výklad v konečném důsledku vedl k možnosti daňových úniků.

Stěžovatel vytýká soudu, že jím zvolený výklad pojmu spotřeba nemá oporu v zákoně. Stěžovatel prokázal všechny podmínky stanovené zákonem o spotřebních daních. Spotřební daň za ostatní benziny ISOPAR zaplatil, tyto v rámci své podnikatelské činnosti použil v rámci tribotechnického servisu zajišťovaného pro společnost BOSCH DIESEL, a to jinak než pro prodej, pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v ustanovení § 45 odst. 2 zákona o spotřebních daních a svůj nárok zákonem stanoveným způsobem prokázal. Za okamžik spotřeby považuje okamžik přečerpání znečištěných ostatních benzinů ISOPAR do převozního kontejneru společnosti A.S.A., která je od stěžovatele za účelem jejich likvidace jakožto odpadu převzala.

Ze žádného zákonného ustanovení nevyplývá jakákoliv povinnost daňového subjektu provádět za účelem prokázání dne spotřeby testování, zda použitím předmětu daně v rámci podnikatelské činnosti plátce došlo či nedošlo k přeměně předmětu daně na látku s jiným kódem

nomenklatury. Při takovém výkladu by totiž platilo, že pokud předmět daně fyzicky nezanikne, mohl by nárok na vrácení daně u zboží použitého jinak než pro prodej, pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu zákonem stanovených směsí plátce daně uplatnit jen na základě výsledků laboratorních testů pro určení sazebního zařazení zboží.

Svým výkladem tak krajský soud nezákonně rozšiřuje explicitně vyjmenované zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně. Takový postup je v rozporu s judikaturou Ústavního soudu, ze které vyplývají základní principy týkající se aplikace a interpretace daňového práva, zejména princip *in dubio pro libertate* či princip zákazu libovůle při výkonu státní moci. Obdobné principy pak vyplývají z judikatury Nejvyššího správního soudu, dle které je v oboru daňového práva nutno dbát určitých základních principů, kterými v projednávané kauze jsou zejména princip právní jistoty a princip předvídatelnosti právní regulace, z nichž plyne zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu a zásada, že v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo „mezery v zákoně“ umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější (srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 178/2005 - 64 či rozsudek č. j. 7 Afs 54/2006 - 155).

Stěžovatel má rovněž za to, že ve smyslu nesprávného výkladu pojmu spotřeba dospěl soud k nesprávnému závěru, že okamžikem spotřeby zboží je okamžik, kdy zboží fyzicky zaniklo či ztratilo své podstatné vlastnosti, v posuzovaném případě tedy okamžik té které konkrétní části procesu, ve které bylo předmětné zboží použito, pro účel, ke kterému bylo dodáno do tribotechnického servisu.

Z důkazů, kterými soud disponoval před vydáním napadeného rozhodnutí, jednoznačně vyplývá, že tribotechnický servis fakticky zahrnoval komplexní služby od zajištění nákupu a skladování dostatečného množství výrobků potřebných pro výrobu, přes poskytnutí minerálních olejů k výrobě a testování čerpadel či čištění strojů a strojního vybavení pro veškeré další nakládání s použitými i čistými minerálními oleji včetně jejich uložení po použití a předání k likvidaci. Stěžovatel pak v rámci komplexního tribotechnického servisu poskytoval i výkon služeb manuální povahy či dodával i jiné produkty než minerální oleje (např. filtry). Podnikatelskou činností stěžovatele tak byl tribotechnický servis jako celek, od kterého nelze oddělit nakládání s použitými minerálními oleji v testovacích strojích potápka, jak účelově učinil správce daně.

Stěžovatel má za to, že důkazními prostředky (listinami a zejména výslechy svědků) doložil, že jím v rámci tribotechnického servisu nebylo rozdílně nakládáno s ISOPAREM vyčerpaným z praček a potápek; že kapalina z potápek i praček byla shromažďována v IBC kontejnerech na odpadní rozpouštědla; že se v těchto kontejnerech použitý ISOPAR smíchal a mohly v něm být skladovány i další odpadní produkty; že z praček a potápek vyčerpaný ISOPAR nebylo možno dále využívat k požadovanému účelu a jeho smícháním vznikl odpadní olej, který svým složením neodpovídal původnímu produktu ani kódem nomenklatury a stal se odpadem ve smyslu zákona o odpadech; že činnost následující po odsátí použité kapaliny představovala stejně důležitou, nutnou a nedílnou součást poskytovaného tribotechnického servisu, který končil až přečerpáním znečištěných kapalin do převozního kontejneru A.S.A. Následnou manipulaci s kontejnery, resp. s použitými oleji již stěžovatel ovlivnit nemohl.

Nadto je stěžovatel přesvědčen, že bez ohledu na soudem formulovaný výklad pojmu spotřeba došlo v rámci jeho podnikatelské činnosti ke změně celního zařazení látky ISOPAR vypuštěné z obou zařízení do sběrných IBC kontejnerů, a to na odpadní olej, kdy tyto skutečnosti vyplývají z provedených laboratorních zkoušek CÚ Brno ze vzorku z takového kontejneru

pokračování

odebraného a dále i z jiných posudků, které si nechal stěžovatel zpracovat Úřadem paliv a maziv a společností LARS CHEMIE.

Stěžovatel opakovaně poukazuje na skutečnost, že vznik jím uplatněného nároku na vrácení spotřební daně je nutno posuzovat s ohledem na podmínky, které bylo nutno k přiznání takového nároku splnit ve smyslu tehdy platného a účinného zákona o spotřebních daních. Vychází-li soud z o několik let později přijatých stanovisek celních úřadů, je takový postup v rozporu s právní jistotou a principy předvídatelnosti právní regulace a legitimního očekávání stěžovatele. Výše uvedené prokazuje aktuální komentář k ustanovení § 56a zákona o spotřebních daních, zařazený do systému ASPI, který však v rozhodné době k dispozici nebyl.

Teprve v důvodové zprávě k návrhu zákona ze dne 19. 6. 2012, kterým by mělo dojít ke změně zákona o spotřebních daních, je navrhováno, aby pro uplatnění nároku na vrácení daně z ostatních benzinů, spotřebovaných jinak než pro účely pohon motorů nebo výrobu tepla, bylo vázáno na prokázání, že tyto ostatní benziny nelze dále pro pohon motorů nebo výrobu tepla použít. Podle správce spotřební daně se v praxi objevují závažné aplikační problémy související s termínem „spotřeba“ ostatních benzinů, na které lze uplatnit nárok na vrácení daně podle § 56a zákona o spotřebních daních.

V rámci zhodnocení variant a výběru nejvhodnějšího řešení je v rámci důvodové zprávy odmítána varianta přijetí zákonné definice pojmu spotřeba, ale volena varianta, podle které má být novou podmínkou uplatnění nároku na vrácení daně z ostatních benzinů spotřebovaných jinak než pro pohon motorů nebo pro výrobu tepla upřesnění dalšího způsobu jejich využití. Novelizované znění tak má reagovat na situace, kdy subjekt použije ostatní benziny pro jiné účely než je pohon motorů, výroba tepla nebo smíchání s pohonnou hmotou, avšak i po tomto použití je ostatní benzin stále v takovém stavu (například jemně znečištěn), že jej lze pro tyto účely daňově zneužít. Oprávněnost nároku na vrácení daně bude muset být nově doložena, respektive prokázána, například doklady o likvidaci. Za likvidaci se nepovažuje regenerace minerálního oleje. Dále subjekt může využít možnosti předat nebo prodat provozovateli daňového skladu zdaněné znečištěné ostatní benziny k přepracování nebo úpravě (viz § 54 odst. 2 písm. b) zákona), který je opětovně uvede do režimu podmíněného osvobození od daně.

Rovněž teprve z navrhované úpravy zákona o spotřebních daních je patrné, že oprávněnost nároku na vrácení spotřební daně ve smyslu ustanovení § 56a teprve bude vázána na splnění další podmínky pro přiznání nároku na vrácení spotřební daně, a sice doložení dokladů o likvidaci použitého ostatního benzinu.

Stěžovatel má tedy za to, že mimo jiné i prokazatelným předáním IBC kontejnerů s použitým ISOPAREM vypuštěným v rámci tribotechnického servisu ze zařízení pračka a potápka k likvidaci společnosti A.S.A. nad rámec tehdy platného zákona prokázal, že podmínky pro přiznání nároku na vrácení spotřební daně splnil.

Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhuje zrušení napadeného rozsudku.

Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný odkázal na odůvodnění jednotlivých rozhodnutí, na vyjádření k žalobám, na obsah předcházejících kasačních stížností jím podaných, jakož i na obsah protokolu o ústním jednání před krajským soudem.

Žalovaný se plně ztotožňuje s výkladem pojmu „spotřeba“ provedeným krajským soudem, neboť tento výklad je s ohledem na smysl a účel zákona o spotřebních daních jediným možným výkladem.

Nárok na vrácení daně vzniká dnem spotřeby ostatních benzinů. Pokud se tyto benziny po jejich použití v rámci podnikatelské činnosti stěžovatele nadále nacházely v režimu volného oběhu, byť mírně znečištěné, nelze je považovat za spotřebované. Pokud by tyto benziny byly teprve do volného oběhu uváděny, podléhaly by spotřební dani. Stěžovatel požadavky dané ustanovením § 56a zákona o spotřebních daních prokázal pouze formálně, a to předložením interních dokladů, odběrem vzorků však bylo prokázáno, že k faktické spotřebě benzinů použitých v zařízeních potápka nedošlo.

Ty se totiž jejich použitím v zařízeních potápka pouze mírně znečišťovaly a poté byly předávány dalšímu subjektu. Nedošlo-li vlivem znečištění ke změně kapaliny, která je předmětem spotřební daně, na kapalinu jinou (odpadní olej), nevznikl ani nárok na vrácení spotřební daně. Skutečnost, že stěžovatel nespotebované benziny předával k domnělé likvidaci, nic nemění na tom, že je sám nespoteboval.

Povinnost testovat použité benziny pro prokázání jejich spotřeby zákonem stanovená není, nicméně nárok na vrácení daně nemůže logicky vzniknout tam, kde ke spotřebě benzinu fakticky nedošlo. Celní orgány nepochybně disponují oprávněním tvrzení daňových subjektů o spotřebě příslušné komodity ověřit, a to i prostřednictvím odběru vzorků.

Podle ustanovení § 56a zákona o spotřebních daních mohl kterýkoliv subjekt uplatnit nárok na vrácení daně v důsledku tvrzené a interními doklady podložené spotřeby ostatních benzinů. Pokud se však tvrzená spotřeba neprokázala, nárok na vratku daně nevznikl.

Žalovaný se neztotožňuje ani s tvrzením stěžovatele, dle kterého je použití ostatních benzinů v rámci jeho podnikatelské činnosti ukončeno až přečerpáním znečištěných benzinů do přepravního kontejneru společnosti A.S.A.

Z obsahu spisu i z rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že pracovníci stěžovatele přečerpávali použité benziny pomocí odsávacího zařízení z potápek do IBC kontejnerů. Tyto IBC kontejnery dodávala společnost A.S.A. a také je naplněné odebírala, tzn. další manipulaci s použitými benziny, včetně plnění přepravních kontejnerů, již prováděla společnost A.S.A., nikoli stěžovatel.

Odsátím použitého benzinu a jeho vylitím do sběrného IBC kontejneru se již předával benzin dalšímu subjektu. Za tohoto stavu věci a za existence požadavku společnosti BOSCH DIESEL na přísné oddělování odpadů byl okamžik odběru vzorků použitého benzinu z potápky těsně před jeho odsátím a vylitím do sběrného IBC kontejneru tím okamžikem, kdy přestal být benzin používán k podnikatelským účelům stěžovatele.

Žalovaný je srozuměn s tím, že tribotechnický servis prováděný stěžovatelem zahrnuje komplexní služby. Nárok na vrácení spotřební daně však lze uplatnit pouze spotřebou ostatních benzinů, nikoli z jiných činností, které stěžovatel v rámci tohoto servisu zajišťoval. Dodávka filtrů či jiných produktů je tak z hlediska posuzovaného nároku zcela irrelevantní.

Pokud byly produkty z praček a potápek v IBC kontejnerech míchány či byly do těchto kontejnerů přimíchávány i jiné odpady, pak by tato činnost byla v rozporu s tvrzeními stěžovatele uvedenými v odvolání, jakož i s požadavky BOSCH DIESEL na přísné oddělování odpadů,

pokračování

kterými byl stěžovatel vázán. Odpadů z potápek bylo řádově daleko více a většina IBC kontejnerů proto nutně musela obsahovat pouze benzin použitý v potápkách (viz vyjádření žalovaného k doplnění žaloby).

Žalovaný se ztotožňuje se stěžovatelem v tom, že po ukončení tribotechnického servisu nemohl uvádět ISOPAR do volného oběhu. Tento technický benzin se totiž po celou dobu jeho používání stěžovatelem pro jeho podnikatelské účely ve volném oběhu nacházel a zůstal v něm i po jeho předání dalším subjektům.

Tvrzení stěžovatele, dle kterého krajský soud hodnotil věc podle pozdě zaujatého výkladu, považuje žalovaný za tvrzení ničím nepodložená. Žalovaný svůj názor podložil několika stanovisky, aby doložil, že praxe celních orgánů je ohledně výkladu pojmu spotřeba neměnná. Skutečnost, že celní orgány s ohledem na možné daňové úniky iniciovaly změnu zákona o spotřebních daních, je z tohoto úhlu pohledu irelevantní. Ustanovení § 56a zákona o spotřebních daních bylo od 1. 7. 2005 do 31. 3. 2010 stále stejné a skutečnost, že byl později systém ASPI rozšířen o poznatky z praxe, je také zcela irelevantní.

Zavádějící je i argumentace stěžovatele důvodovou zprávou. Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je ve smyslu ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupen advokátem. Kasační soud poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) a zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Vlastní přezkum rozhodnutí krajského soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí krajského soudu splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je natolik závažnou vadou, že k ní soud přihlíží i bez námítky, z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

Veškerá výše uvedená kritéria napadené rozhodnutí krajského soudu beze zbytku splňuje. Krajský soud se na rozdíl od svých předcházejících rozhodnutí v této věci přezkoumatelným způsobem vypořádal se všemi žalobními námitkami stěžovatele, jeho úvahy jsou srozumitelné a opřené o dostatek důvodů, ze kterých je zcela zřejmé, proč krajský soud žaloby zamítl. Ostatně stěžovatel se závěry soudu v kasační stížnosti věcně polemizuje, což by v případě nepřezkoumatelného rozhodnutí nebylo možné. Nesouhlas stěžovatele s výkladem pojmu spotřeba či okamžiku, ke kterému se spotřeba používaných olejů v projednávané věci posuzovala, nečiní rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelným.

Kasační stížnost není důvodná.

Podstatou spotřební daně je zatížení vybraných výrobků touto daní, a to buď z důvodu nepřímé regulace jejich spotřeby, či navýšení příjmů státního rozpočtu. Spotřební daně jsou odváděny jednorázově, přičemž daňová povinnost vzniká výrobou vybraných výrobků



na daňovém území Evropského společenství nebo jejich dovozem. Okamžik vzniku povinnosti daň přiznat je navázán (až na určité výjimky) na propuštění vybraných výrobků do volného oběhu. V obecné rovině lze tedy konstatovat, že ve volném oběhu se nachází zdaněné vybrané výrobky. U některých vybraných výrobků upravuje zákon o spotřebních daních různé formy daňového zvýhodnění, přičemž jednou z těchto forem je vrácení spotřební daně v její plné výši.

V projednávané věci je nesporné, že benzin ISOPAR, používaný v rámci tribotechnického servisu jako kapalina ke zkoušení těsnosti vyrobených vstřikovacích čerpadel v zařízeních potápka, je ostatním benzinem, u kterého zákon o spotřebních daních s účinností od 1. 7. 2005, za splnění zákonem stanovených podmínek, umožňuje vrácení spotřební daně (jedná se o lakový benzin podpoložky celního sazebníku 271011 21).

Ostatní benziny byly do 30. 6. 2005 předmětem spotřební daně pouze za předpokladu, že byly určeny, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů nebo výrobu tepla. Jinými slovy účel použití těchto benzinů rozhodoval o tom, zda budou či nebudou podléhat spotřební dani. S ohledem na tuto právní úpravu nebyly do 30. 6. 2005 stěžovatelem používané benziny v potápkách a pračkách zatěžovány spotřební dani. S účinností od 1. 7. 2005 však došlo k jejich přeřazení mezi minerální oleje definované v ustanovení § 45 odst. 1 zákona o spotřebních daních, které podléhají zdanění bez ohledu na účel jejich použití. Stěžovatel tak byl od 1. 7. 2005 povinen spotřební daň při přijetí ostatních benzinů v režimu podmíněného osvobození od daně uhradit.

Za splnění zákonem stanovených podmínek může být spotřební daň z ostatních benzinů ve smyslu ustanovení § 56a zákona o spotřebních daních v plné výši vrácena.

Zákonnými předpoklady pro vrácení spotřební daně z ostatních benzinů jsou nákup této komodity za cenu včetně daně nebo její výroba či její pořízení v režimu podmíněného osvobození; prokazatelné použití této komodity v rámci podnikatelské činnosti osoby nárok uplatňující (dále také „žadatel“); účelem použití nesmí být prodej, pohon motorů, výroba tepla nebo výroba směsí uvedených v ustanovení § 45 odst. 2 zákona o spotřebních daních.

Nejsou-li kumulativně naplněny shora uvedené předpoklady, nelze vůbec o případném nároku na vrácení spotřební daně hovořit.

Mezi stranami je nesporné, že v projednávané věci byla spotřební daň z vybraných výrobků uhrazena. Dále je mezi stranami nesporné, že stěžovatel prokazatelně vybrané výrobky používal v rámci své podnikatelské činnosti, a to jinak než pro prodej, pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v ustanovení § 45 odst. 2 zákona o spotřebních daních.

Kromě výše uvedených předpokladů však zákon váže vznik předmětného nároku na další podmínku, a to spotřebu používané komodity. Podle ustanovení § 56a odst. 3 zákona o spotřebních daních je vznik nároku na vrácení daně z ostatních benzinů zcela jednoznačně spojen se dnem spotřeby této komodity, nikoli se dnem, kdy je ukončeno její použití v určitém technologickém procesu. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěrem krajského soudu, dle kterého zákonem povolený, resp. předpokládaný způsob použití benzínu ještě sám o sobě nárok na vrácení spotřební daně nezakládá. Způsob použití vybraného výrobku je pouze výchozím předpokladem pro případné vrácení spotřební daně.

Stěžovatel zaměňuje účel použití předmětné komodity v určitém technologickém procesu s její spotřebou. Existuje-li totiž i po použití v potápce benzin vykazující stále stejné vlastnosti, pro které je ve volném oběhu podroben spotřební dani, není žádný logický důvod, pro který

pokračování

by se z této komodity měla bez dalšího jejím použitím v určitém technologickém procesu, jež má za následek její pouhé znečištění, které nemění její vlastnosti, stát komodita touto daní nezatížená. Vrácení daně i v takovém případě by zcela popřelo smysl ustanovení § 56a zákona o spotřebních daních, které vrácení daně umožňuje pouze při spotřebě této komodity, a to pro jiné účely než je prodej ostatních benzinů, jejich použití při výrobě tepla, pro pohon motorů či pro výrobu zákonem vyjmenovaných směsí.

Výklad zastávaný stěžovatelem vede k absurdním závěrům, neboť ve volném oběhu by se nacházel benzin, který by nebyl zatížen spotřební daní, ačkoliv jí zatížen být má, přičemž by takový benzin mohl být obchodován i pro účely, u kterých zákon vrácení daně přímo zakazuje. Zákonem stanovená vázanost vrácení spotřební daně na spotřebu tohoto vybraného výrobku by tak byla zcela obsolentní.

Okamžik spotřeby vybraného výrobku tak nutně nemůže být vázán na interní technologické postupy výroby toho kterého podnikatelského subjektu, ale na objektivní, faktickou spotřebu příslušné komodity, tj. její zánik. Zánikem přitom může být jak absolutní konzumace předmětné látky (např. když látka shoří či se odpaří), tak její přeměna na komoditu spotřební daní nepodléhající (změna na tzv. odpadní olej). Tak tomu ostatně bylo při použití ostatního benzínu v pračkách, u kterého byl stěžovatelem uplatněný nárok na vrácení daně uznán.

V této souvislosti je nutno připomenout, že vázanost vzniku nároku nikoli na účel použití vybraného výrobku, ale na jeho spotřebu, byla v ustanovení § 56a zákona o spotřebních daních stanovena od počátku jeho účinnosti, tj. od 1. 7. 2005.

Argumentace stěžovatele, dle které krajský soud nezákonně rozšiřuje explicitně vyjmenované zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně, tak nemá žádnou oporu. Stěžovatelem uplatněný nárok na vrácení spotřební daně byl totiž jak žalovaným, tak krajským soudem posuzován s ohledem na podmínky, které bylo nutno k přiznání takového nároku splnit ve smyslu tehdy platného a účinného zákona o spotřebních daních. Doslovné konstatování obsahu důvodové zprávy k zákonu č. 407/2012 Sb., který s účinností od 1. 1. 2013 novelizoval zákon o spotřebních daních, tak nemá žádnou relevanci. Stěžovateli nebyl nárok na vrácení daně uznán proto, že k faktické spotřebě benzínu používaného v potápkách nedošlo, nikoli z důvodu nedoložení laboratorních výsledků týkajících se složení stěžovatelem použitého benzínu, či dokladů o likvidaci použitého benzínu či jiných dokladů.

Nad rámec výše uvedeného je nutno konstatovat, že ani novelizovaný zákon o spotřebních daních (účinnost od 1. 1. 2013) okamžik vzniku nároku na vrácení spotřební daně žádným způsobem nezměnil. Vznik nároku na vrácení daně z ostatních benzinů je stále jako doposud vázán na den spotřeby vybraného výrobku, novelizovaný zákon pouze nově žadateli stanovil povinnost již při uplatnění nároku prokázat, že použité ostatní benziny nelze dále použít pro pohon motorů, výrobu tepla nebo výrobu směsí uvedených v ustanovení § 45 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Takto konkrétně definovanou důkazní povinnost zákon o spotřebních daních účinný v posuzovaných obdobích nestanovil. Výše uvedené ovšem nic nemění na tom, že právě zákon o spotřebních daních, účinný v posuzovaných obdobích, vázal vznik nároku na vrácení spotřební daně na den spotřeby vybraného výrobku.

Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s námitkou stěžovatele, dle které splnil veškeré v rozhodné době zákonem stanovené předpoklady pro vrácení spotřební daně. Jak již bylo výše uvedeno, stěžovatel splnil pouze některé ze zákonem stanovených předpokladů (jednalo

se o vybrané výrobky, ze kterých byla spotřební daň odvedena, tyto výrobky stěžovatel používal v rámci své podnikatelské činnosti, a to pro účely, které vrácení daně nezakazují).

Naopak v projednávané věci bylo prokázáno, že použitím benzinu v potápkách došlo pouze k jeho mírnému znečištění, nikoli k jeho faktické spotřebě. Ostatně sám stěžovatel uváděl, že okamžik znečištění benzinu používaného v potápkách je stanoven pouze subjektivním pocitem kontrolního pracovníka společnosti BOSCH DIESEL, konkrétně nejsou-li pouhým okem viditelné tři značky na dně testovacího stroje potápka. V okamžiku, kdy tento pracovník uvedené značky nevidí pouhým okem, dá pokyn k výměně náplně stroje. Odsátím použitého benzinu z potápky použití ostatního benzinu pro testovací účely vysokotlakových pump do vstřikovacích jednotek dieslových motorů končí a k tomuto okamžiku byla zcela správně spotřeba používané komodity testována.

Skutečnost, že stěžovatel poskytoval tribotechnický servis jako celek, není pro vznik nároku na vrácení daně relevantní. Relevantní je pouze to, zda při používání benzinu v potápce došlo k jeho spotřebě či nikoli. S jinými podnikatelskými aktivitami stěžovatele nárok na vrácení daně spojen není.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli, že spotřebou je nutno v projednávané věci rozumět až mísení použitého ISOPARU v kontejnerech IBC, patřících společnosti A.S.A. Za rozhodující je nutno považovat skutečnost, že použití ISOPARU v potápkách končilo ztrátou jeho transparentnosti, kterou subjektivně určoval pracovník společnosti BOSCH DIESEL. Po jeho pokynu již nebylo možné ISOPAR v potápce k testovacím účelům vysokotlakových pump použít a tento musel být z potápky pracovníkem stěžovatele odčerpán. Tímto odčerpáním již nebylo možné předmětný benzin použít k požadovanému účelu, a to bez ohledu na to, zda byl či nebyl následně v IBC kontejnerech míchán s dalšími látkami. Jinými slovy jednou z potápek odčerpáný benzin již nemohl být pro tuto technologickou operaci znovu použit a tím bylo jeho použití v rámci tribotechnického servisu kapalin ukončeno. Subjektivní rozhodnutí pověřeného pracovníka společnosti BOSCH DIESEL však nemůže samo o sobě mít za následek spotřebování dané komodity ve smyslu citovaného ustanovení zákona o spotřebních daních.

Manipulace s odsátým ISOPAREM i jeho skladování byla navíc záležitostí týkající se stěžovatele a společnosti A.S.A. O tom svědčí jak interní směrnice společnosti BOSCH DIESEL o nakládání s odpady, ze kterých vyplývá, že tekuté odpady přebírá pracovník A.S.A. od pracovníka stěžovatele, který provádí tribotechnický servis kapalin, tak i rámcové smlouvy uzavřené mezi stěžovatelem a společností A.S.A.

Ke stejnému závěru dospěl v této otázce i krajský soud, který výslovně uvedl, že rozhodným okamžikem je ukončení té které části procesu, ve které bylo předmětné zboží použito pro účel, ke kterému bylo do tribotechnického servisu dodáno. Krajský soud k tomuto závěru dospěl na základě obsahu smluv uzavřených mezi stěžovatelem a společností BOSCH DIESEL a dále na základě předmětu činnosti stěžovatele, kterým bylo zajistit médium pro činnost praček a potápek, přičemž v těchto zařízeních se také předmětné médium opotřebovávalo. Nelze tak souhlasit s námitkou stěžovatele, dle které krajský soud jeho výklad, dle kterého má být za okamžik spotřeby považováno až mísení ISOPARU ve sběrných kontejnerech, pouze účelově odmítl s poukazem na možné daňové úniky.

O skutečnosti, že stěžovatelem používaný benzin v potápkách nebyl fyzicky spotřebován, tj. stále existoval, svědčí i to, že tento benzin nebyl společností A.S.A. likvidován, ale byl jako druhotná surovina prodáván společností EKOL-S, která jej prodávala dále. Námitky, dle kterých nemohl stěžovatel další nakládání s tímto benzinem ovlivnit, nejsou pro posouzení vzniku jeho

pokračování

nároku na vrácení daně relevantní. Nárok na vrácení daně mohl stěžovatel úspěšně uplatnit pouze za předpokladu, že by to byl on, kdo by benzin v rámci tribotechnického servisu fakticky spotřeboval, k čemuž však zjevně u benzínu používaného v potápkách nedošlo.

Tento faktický stav nemůže být negován pouhým předložením interních dokladů, byť dokladů obsahujících veškeré zákonem stanovené náležitosti. Jakkoliv je prokazování nároku na vrácení daně prvotně záležitostí dokladovou, současně je třeba respektovat soulad formálně vykázaného stavu se stavem faktickým. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na vrácení spotřební daně, není-li prokázáno, že k faktické spotřebě používaného benzínu došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz interním dokladem je pouze formálním důkazem. Jestliže k faktické spotřebě nedošlo, jak je žadatelem na interních dokladech deklarováno, nemůže být zákonem stanovená podmínka spotřeby naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, interního dokladu.

Nedošlo-li v rámci podnikatelské činnosti stěžovatele k faktické spotřebě vybraného výrobku, jak výslovně zákon v posuzovaných obdobích stanovil, nárok na vrácení spotřební daně nemohl vzniknout. Za tohoto skutkového stavu se nejedná se o situaci, kdy by byla vůči stěžovateli při interpretaci daňového práva použita analogie v jeho neprospěch či z vícero rovnocenných výkladů aplikován výklad pro stěžovatele přísnější.

Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji dle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 20. března 2013

JUDr. Radan Malík  
předseda senátu