



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **QTS CZ s.r.o.**, IČO 259 93 038
sídlem Kydlinovská 345/69a, 503 01 Hradec Králové
zastoupený advokátem JUDr. Pavlem Moníkem
sídlem Střelecká 672, 500 02 Hradec Králové

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, 140 00 Praha 4

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 11. 2018, č. j. 38693-2/2018-900000-313, 12. 12. 2018, č. j. 47548-4/2018-900000-313, č. j. 47539-4/2018-900000-313, a ze dne 5. 2. 2019, č. j. 7523/2019-900000-313,

takto:

- I. Žaloby se zamítají.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce napadl samostatnými žalobami podanými dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v záhlaví specifikovaná rozhodnutí žalovaného. Rozhodnutím č. j. 38693-2/2018-900000-313 žalovaný zamítl odvolání žalobce proti celkem 2 rozhodnutím (dodatečným platebním výměrům) vydaným dne 3. 5. 2018, kterými Celní úřad pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci spotřební daň

z minerálních olejů za zdaňovací období květen 2017 a září 2017. Rozhodnutím č. j. 47548-4/2018-900000-313 žalovaný změnil rozhodnutí (platební výměr) vydaný dne 27. 6. 2018, kterým správce daně vyměřil žalobci daň z minerálních olejů za zdaňovací období březen 2016 (rozhodnutí bylo změněno na dodatečný platební výměr, kterým byla žalobci daň doměřena). Rozhodnutím č. j. 47539-4/2018-900000-313 žalovaný zamítl odvolání žalobce proti celkem 29 rozhodnutím (platebním výměrům) vydaným dne 27. 6. 2018, kterými správce daně vyměřil žalobci spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období únor 2015 – únor 2016, duben 2016 – červenec 2016, září 2016 – prosinec 2016, únor 2017 – duben 2017, červen 2017, srpen 2017, říjen 2017 – prosinec 2017. Konečně rozhodnutím č. j. 7523/2019-900000-313 žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí (platebnímu výměru) vydanému dne 27. 6. 2018, kterým správce daně vyměřil žalobci spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období srpen 2016.

2. Správce daně vyměřil (respektive v některých případech doměřil) žalobci spotřební daň, neboť v průběhu daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobce v kontrolovaných zdaňovacích obdobích prováděl servis odmašťovacích strojů, při němž docházelo k výměně minerálních olejů a následnému vzniku odpadních olejů. Tyto odpadní oleje žalobce předával k likvidaci společnosti REKLA spol. s r. o. (nyní AVISTA OIL s.r.o.), která je držitelem povolení dle § 13a zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Při žalobcově činnosti vznikly odpadní oleje v množství větším než 10 000 litrů za jeden kalendářní rok, žalobce však nebyl držitelem povolení k přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně ve smyslu § 13a uvedeného zákona. Žalobce neprokázal, že se v případě nabytých odpadních olejů jedná o vybrané výrobky zdaněné nebo oprávněně nabyté bez daně, a tak se stal plátcem daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Žalovaný následně aproboval uvedené závěry správce daně.
3. Krajský soud usnesením ze dne 14. 7. 2021 spojil podle § 39 odst. 1 s. ř. s. žaloby podané proti uvedeným rozhodnutím žalovaného ke společnému projednání.

II. Shrnutí žalobní argumentace

4. Žalobce předně uplatnil *námitky proti procesnímu postupu celních orgánů*.
5. Shodně ve všech žalobách namítl, že správce daně „zneužil své vrchnostenské postavení“, neboť jednatel žalobce byl k projednání zprávy o daňové kontrole předvolán za použití § 100 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Při projednání zprávy o daňové kontrole nebyla nezbytná jeho osobní přítomnost, proto nebyl důvod k použití institutu předvolání. Dále žalobce poukázal na str. 16 zprávy o daňové kontrole, kde sám správce daně uvedl, že daňovou kontrolou „*nebyly zjištěny skutečnosti, které by měly za následek doměření daně (případně vyměření daně odlišné od daňového tvrzení), popř. postup dle ustanovení § 143 odst. 4 DŘ.*“ Správce daně následně zaslal žalobci sdělení, v němž konstatoval, že výše citovaný obsah textu zprávy o daňové kontrole nekoresponduje s celkovým výsledkem kontroly a že se předmětný text dostal do zprávy omylem. K tomu žalobce namítl, že sdělením nelze odstranit část textu zprávy o daňové kontrole, správce daně měl vydat rozhodnutí podle § 104 daňového řádu. Zpráva o daňové kontrole je tedy pro svou vnitřní rozpornost nepřezkoumatelná. Správce daně navíc v rámci daňové kontroly prověřoval okolnosti nad rozsah stanovený v § 53 odst. 3 zákona o spotřebních daních. Rozkazem ze dne 24. 1. 2018 sice rozšířil předmět daňové kontroly na „*kontrolu veškerých evidencí, dokladů a účetnictví zachycujících vznik a nakládání s odpadními oleji*“. Podle žalobce tak ale správce daně již na začátku daňové kontroly nepřípustně předjímal, že žalobce nakládá s odpadními oleji.
6. Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím květen 2017 a září 2017 žalobce poukázal na skutečnost, že správce daně jej dne 15. 3. 2018 vyzval k podání řádných daňových tvrzení za uvedená zdaňovací období, přestože žalobce již dříve řádná tvrzení za tato období podal. Správce daně

rozhodl dne 22. 3. 2018 o zastavení řízení zahájeného uvedenou výzvou podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu s odůvodněním, že v řízení nelze pokračovat. Takový postup byl dle žalobce nesprávný, neboť jej postavil do „procesně nesrozumitelné pozice“.

7. V případě ostatních posuzovaných zdaňovacích období správce daně dne 15. 3. 2018 vyzval žalobce k podání řádného daňového tvrzení a následně zahájil postup k odstranění pochybností. Podle žalobce je ale takový postup sporný. Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím květen 2017 a září 2017 správce daně postupoval odlišně. Žalobci tak není zřejmé, proč správce daně v některých případech stanovil daňovou povinnost na základě výsledku daňové kontroly, zatímco v jiných případech výsledek daňové kontroly nepřímo označil za výsledek vyhledávací činnosti. Žalobce také namítl, že daňový řád takový postup (tj. vydání výzvy k podání řádného tvrzení po provedené daňové kontrole a na to navazující postup k odstranění pochybností) nepředpokládá. Správce daně navíc ukončil postup k odstranění pochybností sdělením a poté vydal platební výměry na spotřební daň, což je rovněž v rozporu s daňovým řádem.
8. Ve vztahu ke zdaňovacímu období březen 2016 žalobce dále poukázal na skutečnost, že žalovaný změnil rozhodnutí celního úřadu tak, že nahradil výrok „platební výměr“ textem „dodatečný platební výměr“, zásadním způsobem změnil i odůvodnění původního platebního výměru. Odůvodněním rozhodnutí o daňové povinnosti za březen 2016 se nově stal výsledek daňové kontroly. Žalovaný však postupoval bez součinnosti s žalobcem (ve smyslu § 115 daňového řádu), tuto změnu s žalobcem neprojednal.
9. V případě zdaňovacího období srpen 2016 pak správce daně umocnil nesrozumitelnou pozici žalobce tím, že rozhodl o zastavení řízení zahájeného výzvou k podání řádného daňového tvrzení.
10. Daná pochybení správce daně nenapravil ani žalovaný, který je (dle žalobce nepřesvědčivě) obhajoval, což způsobuje rovněž nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.
11. Žalobce nesouhlasí také s *hmotněprávními závěry celních orgánů*. Konstatoval, že vyrábí ekologické odmašťovací stoly a zajišťuje jejich servis. V rámci servisu provádí výměnu čisticí a odmašťovací kapaliny, kterou nakupuje pod označením celní nomenklatury 27101121 a 27101221 (minerální oleje označované jako benziny). Tyto kapaliny jsou zatíženy spotřební daní, kterou žalobce řádně uhradil. Žalobce uvedené kapaliny distribuuje subjektům, které je používají jako čisticí a odmašťovací kapalinu a pak je vrací znečištěné zpět žalobci. Žalobce je shromažďuje a eviduje pod označením jiná rozpouštědla a směsi rozpouštědel, následně je předává k dalšímu zpracování společnosti REKLA, která je držitelem zvláštního povolení ve smyslu § 13 zákona o spotřebních daních. Svou podstatou se dle žalobce i nadále jedná o již jednou zdaněné, tedy do volného oběhu propuštěné, minerální oleje označované jako benziny. Technologický postup čištění není svou podstatou změnou benzinů na oleje jiné nomenklatury. Žalobce tedy odmítá, že by nakládal s odpadními oleji identifikovanými kódy nomenklatury 271091 až 271099, jak dovozují celní orgány.
12. Žalobce poukázal rovněž na skutečnost, že se při své činnosti musí řídit bezpečnostním listem výrobku, který je vydán v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1907/2006 ze dne 18. prosince 2006 o registraci, hodnocení, povolování a omezování chemických látek, o zřízení Evropské agentury pro chemické látky, o změně směrnice 1999/45/ES a o zrušení nařízení Rady (EHS) č. 793/93, nařízení Komise (ES) č. 1488/94, směrnice Rady 76/769/EHS a směrnic Komise 91/155/EHS, 93/67/EHS, 93/105/ES a 2000/21/ES (dále jen „nařízení REACH“). Z tohoto bezpečnostního listu vyplývá, že nakoupené čisticí látky jsou uhlovodíky C 10 – C 13 a při znečištění se označují jako jiná rozpouštědla směsi rozpouštědel.
13. Podle žalobce nic nenasvědčuje tomu, že by nakládal s minerálními oleji ve smyslu § 45 odst. 1 písm. d) zákona o spotřebních daních, respektive dle prováděcího nařízení Komise (EU)

2015/1754 ze dne 6. října 2015, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku [dále jen „nařízení Komise (EU) 2015/1754“]. Oleje z technologického hlediska nemohou čistit, respektive rozpouštět a odmašťovat nečistoty. Správce daně nepředložil žádný důkaz o opaku, pouze formalisticky vycházel z evidence odpadů, a to i v případě, že žalobce popisuje předmětné odpady jako organická rozpouštědla, která obsahují použité převodové, hydraulické oleje, vazelíny, maziva apod. V žádném případě však není primární složkou předmětné odpadní látky olej, a to ani převodový, hydraulický ani žádný jiný, jak předpokládají právní předpisy. Bylo přitom na správci daně, aby prokázal existenci skutečností vyvracejících tvrzení žalobce, správce daně ale své důkazní břemeno neunesl.

14. Žalobce odkázal rovněž na definici odpadního oleje obsaženou v § 28 zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech a o změně některých dalších zákonů (dále jen „zákon o odpadech“), podle níž je primární látkou odpadního oleje právě olej jako mazivo, nikoliv benzin jako odmašťovadlo, resp. rozpouštědlo.
15. Žalobci dále není jasné, proč celní orgány odmítají provedení laboratorní zkoušky, která by zjistila, co je ve skutečnosti v odpadní látce obsaženo. Žalobce sám přistoupil k provedení takové laboratorní zkoušky, za tímto účelem odebral vzorky nakoupené čisticí látky a látky po čisticím procesu (tedy látky, ze které správce daně vypočetl spornou spotřební daň). Vzorky předal do akreditované zkušební laboratoře ALS a podle protokolu o zkoušce ze dne 29. 5. 2018 se nakoupené kapaliny po čisticím procesu nezměnily, nadále se jedná o uhlovodíky C 10 – C 40, tedy nakoupené kapaliny zůstávají v nomenklatuře 27101121 a 27101221. Laboratoř nezjistila, že by vzorek obsahoval jako primární látku oleje zahrnované do nomenklatury 271091 až 271099.
16. Závěrem žalobce namítl, že i kdyby správce daně prokázal, že je původcem nezdaněných odpadních olejů, dopadlo by na něj osvobození od daně dle § 49 odst. 1 zákona o spotřební dani. Žalobce totiž nakládal se znehodnocenými minerálními oleji tak, že je použil jiným způsobem, neboť jejich příjemce je držitelem zvláštního povolení podle § 13 téhož zákona. Postupoval tedy v souladu s informací Generálního finančního ředitelství, která byla v minulosti uveřejněna na internetových stránkách celní správy. Nyní se tam již nenachází, což ale nemůže mít vliv na její závaznost pro kontrolované období.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

17. Žalovaný ve vyjádření k žalobě konstatoval, že většina námitek jen obsáhle opakuje to, co žalobce uváděl již v odvolacím řízení. Nově žalobce namítl, že správce daně zneužil svého vrchnostenského postavení tím, že jednatele žalobce předvolal k projednání zprávy o daňové kontrole za použití § 100 daňového řádu. Žalovaný k tomu uvedl, že předmětná písemnost je sice poněkud nešťastně koncipovaná, neboť dle označení a odůvodnění se jeví být předvoláním a podle výroku a poučení výzvou, nicméně jejím obsahem je v podstatě jen oznámení o termínu konání ústního jednání. Žalobce se na toto ústní jednání, jehož předmětem bylo seznámení s kontrolním zjištěním (nikoliv spolupodepsání zprávy o daňové kontrole), dostavil a ze sepsaného protokolu není zřejmé, že by žalobce namítal něco ohledně zneužití pravomoci správce daně nebo že by se cítil být krácen na svých právech. Ostatně ani z průběhu daňové kontroly, jak je zachycen ve spisu, není zřejmé, že by docházelo k nějakému rozsáhlému zneužívání vrchnostenského postavení správce daně, jak se žalobce snaží nastínit označením uvedené písemnosti jako jednoho z možných důkazů, které by tomu měly nasvědčovat. Rovněž nově žalobce tvrdí, že správce daně překročil rozsah daňové kontroly daný rozkazem k provedení daňové kontroly ze dne 29. 11. 2017. Žalobce patrně míní, že byl překročen rozsah kontrolovaných zdaňovacích období, nicméně daňová kontrola byla na další zdaňovací období řádně rozšířena rozkazem ze dne 24. 1. 2018.

18. Žalobce také namítl, že žalovaný ze svých internetových stránek sejmul informaci GŘŘ, podle níž postupoval. Žalovaný k tomu uvedl, že písemnosti, které má žalobce zřejmě na mysli („Nakládání s odpadními oleji kódy KN 2710 91 00 a 2710 99 00“ a „Nakládání s odpadními oleji – komentář k přiloženému schématu“), se nadále na jeho internetových stránkách nachází. Tyto písemnosti ale neobsahují nic, co by svědčilo ve prospěch žalobcových názorů.
19. Žalovaný dále připustil, že správce daně postupoval chybně, jestliže výzvou k podání řádných daňových přiznání zahájil vyměřovací řízení za zdaňovací období, za která již byla daň pravomocně dříve vyměřena (březen 2016, květen 2017 a září 2017). Došlo zde k lidskému pochybení, dotyčný pracovník při více jak třiceti souběžně vedených daňových řízeních s žalobcem v daných případech toto přehlédl. Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím květen 2017 a září 2017 poté duplicitně zahájená vyměřovací řízení rozhodnutím zastavil, neboť v nich nebylo možné pokračovat. Navíc za tato zdaňovací období již byla v běhu doměřovací řízení, která byla zahájena spolu se zahájením daňové kontroly. Žalobci tak bylo srozumitelně sděleno, že chybně zahájená vyměřovací řízení byla zastavena a v běhu zůstala pouze doměřovací řízení. Proti rozhodnutí, kterým bylo řízení zastaveno, žalobce nic nenamítal, respektive se proti němu neodvolal. Namítá-li nyní nějaké vady tohoto rozhodnutí, pak tak činí v jiném řízení, než ve kterém bylo vydáno. V čem shledává žalobce svou pozici procesně nesrozumitelnou, není žalovanému zřejmé. Ve vztahu ke zdaňovacímu období březen 2016 byl sice chybně vydán v pořadí druhý řádný platební výměr, pochybení správce daně však v daném případě napravil žalovaný v odvolacím řízení. K argumentaci žalobce, že v odvolacím řízení s ním nebyl konzultován nový důkaz, zpráva o daňové kontrole, žalovaný uvedl, že k tomu nebyl důvod, neboť zpráva o daňové kontrole již s žalobcem byla projednána. Nejednalo se tak o nový důkaz, ani o změnu, která by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch žalobce. Žalovaný proto neměl důvod postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu.
20. V ostatních případech žalobce nepodal řádná daňová přiznání ve lhůtě pro jejich podání, správce daně proto postupoval tak, jak mu ukládá daňový řád, tj. vydal výzvy podle § 145 odst. 1 daňového řádu. Následně byl zahájen postup k odstranění pochybností, které měl správce daně ohledně údajů v řádných daňových přiznáních, která žalobce na základě uvedených výzev podal. Po ukončení postupu k odstranění pochybností správce daně vydal řádné platební výměry.
21. V žalobě týkající se zdaňovacího období srpen 2016 žalobce zmínil rozhodnutí o zastavení řízení ze dne 22. 3. 2018. K tomu žalovaný uvedl, že žádné takové rozhodnutí není ve spise založeno.
22. K námitce žalobce, podle níž je zpráva o daňové kontrole s ohledem jím citovanou větu ze závěru zprávy nepřezkoumatelná, žalovaný konstatoval, že také tato věta byla do zprávy o daňové kontrole uvedena chybně v důsledku nepozornosti příslušného pracovníka. Žalobce se ale čistě účelově snaží výsledek daňové kontroly zúžit pouze na tuto jedinou větu a nijak nebere v potaz to, že zpráva o daňové kontrole obsahuje dalších šestnáct stran textu. Výsledek kontrolního zjištění je ve zprávě o daňové kontrole uveden na straně osmé až šestnácté, kde je ke každému zdaňovacímu období uvedeno množství odpadních olejů i výše daně, která měla být žalobcem přiznána, rovněž je ve zprávě popsáno z jakých důkazů správce daně vycházel atd. S kontrolním zjištěním byl žalobce seznámen již před podpisem zprávy při ústním jednání dne 6. 3. 2018, kdy mu bylo oznámeno, že mu bude na základě výsledku daňové kontroly spotřební daň doměřena. Protokol o seznámení s kontrolním zjištěním jednatel žalobce bez výhrad podepsal. Toto vše ale žalobce přechází a soustředí se pouze na uvedenou větu, přestože mu ihned po podpisu zprávy o daňové kontrole správce daně zaslal přípis, ve kterém vysvětlil, že tato věta byla uvedena chybně. Tento přípis není opravným prostředkem a nebyla jím jednostranně odstraněna uvedená věta ze zprávy, jak tvrdí žalobce. Zprávu o daňové kontrole nebylo možné opravit ani rozhodnutím podle § 104 daňového řádu, jelikož zpráva není rozhodnutím.

23. Žalovaný setrval také na svých hmotněprávních závěrech. Snaha žalobce přesvědčit soud o tom, že kapalina, kterou v rámci servisu z mycích a odmašťovacích stolů vypouštěl a shromažďoval, je tou samou kapalinou (byť poněkud znečištěnou), kterou nakupoval a do stolů dodával, nemá dle žalovaného oporu ve spisovém materiálu, ani v dotčených právních předpisech. Nenasvědčuje tomu ani způsob, jak žalobce s použitou kapalinou dále nakládal. Žalobcovo dělení minerálních olejů na oleje a benziny žalovaný nechápe. Dle žalobce zřejmě nemůže být kapalina vypuštěná z mycích a odmašťovacích stolů odpadním olejem, jelikož oleje jsou pro své vlastnosti pro odmašťování nevhodné a on používá k mytí a odmašťování benziny. Žalobce však zcela pomíjí, že minerální oleje je pojem pro kategorii vybraných výrobků, kam spadají i benziny (i odpadní oleje), a nijak to nesouvisí s tím, jak je obecně chápán pojem olej, tedy jako mastná kapalina, která je samozřejmě zcela logicky k odmašťování nevhodná.
24. Nepochopitelná je žalobcova úvaha, podle níž je-li do mycích a odmašťovacích stolů nalita při servisu kapalina pod označením KN 2710 11 21 a 2710 12 21 [u čísla KN 2710 12 21 používá žalobce jiné zařazení, než je stanoveno v § 3 písm. n) zákona o spotřebních daních], tedy benzin, nemůže z nich být nikdy vypuštěn odpadní olej. Žalobce zjevně určitá slova účelově nebo z neznalosti vykládá v jiném významu, než jaký jim dává dotčená právní úprava, rozděluje podle nějakých svých kritérií minerální oleje na ty, které mohou být odpadními oleji a na ty, které jimi být nemohou, v podstatě vytváří nějaké své členění minerálních olejů a vytváří nové definice pro odpadní olej. Rovněž je vhodné zmínit, že do čísla KN 2710 19 nepatří jen oleje ve smyslu mazacích olejů, což se patrně žalobce domnívá, ale i letecké palivo, motorová nafta, petrolej atd. Žalobce přitom ale sám cituje v žalobě z nařízení 2015/1754, z něhož je zřejmé, že odpadními oleji jsou mimo jiné ty minerální oleje, které jsou již dále nezpůsobilé k použití jako primární výrobek. Je přitom bezpředmětné, že v daném případě byl primárním výrobkem minerální olej pod označením KN 2710 11 21 a 2710 12 21. Podstatné je pouze to, že tento minerální olej, který byl používán k mytí a odmašťování, byl vypuštěn z mycích a odmašťovacích stolů proto, že již byl dále k mytí a odmašťování nezpůsobilý a k mytí a odmašťování (primární účel užití) po vypuštění již používán nebyl. Podle výše uvedeného je tímto okamžikem nutno na tento minerální olej nahlížet jako na odpadní olej. Žalobce v podstatě postrádá v právní úpravě výraz „odpadní benzin“, přičemž pomíjí, že i benzin je minerálním olejem, tedy i benzin, v jeho případě čisticí a odmašťovací kapalina, poté, co přestane být používán k primárnímu účelu svého užití (mytí a odmašťování), je odpadním olejem.
25. Tomu, že se jedná o odpadní olej, ostatně svědčí i to, jak dále žalobce s použitou kapalinou nakládal. Nijak ji neposuzoval, zda je pro mytí a odmašťování ještě použitelná, ale nakládal s ní jako s odpadem, tj. pouze ji sléval do nádrží s dalšími odpadními oleji a dále předával jiným subjektům.
26. Bezpředmětné tak jsou i odběry vzorků a jejich laboratorní analýzy, čehož se žalobce opakovaně dovolává. Pro posouzení toho, zda je odpadní olej odpadním olejem, není jeho složení podstatné. Žalobcovo tvrzení, že by primární látkou odpadních olejů měly být pouze oleje čísla KN 2710 19, což by měly analýzy vzorků potvrdit, či vyvrátit, nemá oporu v dotčených právních předpisech. Z tohoto důvodu žalovaný neprovedl jako důkaz protokol o zkoušce, který žalobce předložil. Není totiž nepodstatné, jaké příměsi a v jakém množství jsou ve vzorku obsaženy, ani to, jaký minerální olej je jeho primární složkou. Navíc není zřejmé, z jaké dávky (náplň stolu, kontejner, cisterna atd.) byl vzorek odebrán a zda byl dodržen stanovený postup odběru, tak aby na odebraný vzorek mohlo být nahlíženo jakožto na reprezentující vlastnosti celé dávky, ze které byl odebrán. Nicméně i na výsledku analýzy doložené žalobcem lze ukázat, že se evidentně nejedná o shodnou kapalinu, kterou žalobce nakoupil, protože analyzovaný vzorek obsahuje takřka z pětiny příměsi, které v původní kapalině nebyly, ale dostaly se do ní v průběhu jejího používání.

27. Pro úplnost krajský soud dodává, že žalobce na vyjádření žalovaného reagoval replikami, v nich však v podstatě pouze zopakoval argumentaci uvedenou již v žalobách.

IV. Soudní jednání

28. Během soudního jednání konaného dne 14. 7. 2021 zástupce žalobce stručně shrnul argumentaci uplatněnou v žalobách a pověřený pracovník žalovaného shrnul závěry, k nimž žalovaný dospěl v napadených rozhodnutích. Soud nad rámec obsahu žalovaným předloženého spisu konstatoval podstatný obsah protokolu o zkoušce provedené akreditovanou laboratoří ALS dne 29. 5. 2018 (viz č. l. 33-34 soudního spisu). Dále provedl důkaz schématem nadepsaným „Nakládání s odpadními oleji kódy KN 2710 91 00 a 2710 99 00“ a komentářem k tomuto schématu, které bezprostředně před jednáním dohledal na internetových stránkách celní správy (viz č. l. 74-77).

V. Posouzení věci krajským soudem

29. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního. Žalobu shledal nedůvodnou.
30. Jádrem sporu v posuzované věci byla otázka, zda žalobci vznikla povinnost uhradit spotřební daň z minerálních olejů podle § 45 odst. 1 písm. d) zákona o spotřebních daních, tj. zda lze kapalinu, s níž žalobce v kontrolovaných zdaňovacích obdobích nakládal, považovat za odpadní olej ve smyslu uvedeného ustanovení.
31. Podle § 45 odst. 1 písm. d) zákona o spotřebních daních jsou předmětem daně z minerálních olejů *„odpadní oleje uvedené pod kódy nomenklatury 2710 91 až 2710 99“*. Sazba daně u odpadních olejů činí dle § 48 odst. 1 téhož zákona 660 Kč/1000 l.
32. Podle nařízení Komise (EU) 2015/1754, kapitoly 27, poznámky 3. se pro účely nomenklatury 2710 „odpadními oleji“ rozumějí *„odpady obsahující zejména minerální oleje a oleje ze živičných nerostů (jak jsou popsány v poznámce 2 k této kapitole), též smíšené s vodou. Zahrnují:*
- a) oleje dále nezpůsobilé k použití jako primární výrobky (například použité mazací oleje, použité hydraulické oleje a použité transformátorové oleje);*
 - b) olejové kaly ze skladovacích nádrží minerálních olejů obsahující zejména tyto oleje a vysokou koncentraci přísad (například chemických látek) používaných při výrobě primárních výrobků; a*
 - c) oleje ve formě emulzí ve vodě nebo směsi s vodou, jako například ty, které vznikají při úniku olejů, mytí skladovacích nádrží nebo používání řezných olejů při obrábění.“*
33. Z žalovaným předložené spisové dokumentace vyplývá, že žalobce vyráběl ekologické odmašťovací stoly a prováděl jejich servis. V rámci servisu prováděl výměnu minerálních olejů, které jsou v těchto stolech používány jako čisticí a odmašťovací kapalina. Tyto oleje sléval do kontejnerů a předával je k likvidaci společnosti REKLA spol. s r. o. (nyní AVISTA OIL s.r.o.). O takto shrnutém skutkovém stavu není mezi žalobcem a žalovaným žádného sporu, žalobce jej naopak výslovně potvrzuje (viz např. k žalobám přiložené grafické znázornění pohybu odmašťovadla). Sporné je toliko posouzení právní otázky, a to zda lze popsáním způsobem vzniklé odpadní látky považovat za odpadní oleje ve smyslu zákona o spotřebních daních.
34. Krajský soud souhlasí s hodnocením celních orgánů, podle něž žalobce nakládal s odpadními oleji. Použitá čisticí a odmašťovací kapalina, která již není způsobilá k původnímu použití, odpovídá definici odpadního oleje obsažené v nařízení Komise (EU) č. 2015/1754. Jak uvedl žalovaný v napadených rozhodnutích, žalobce sám označoval minerální oleje, které odebíral po jejich použití z odmašťovacích stolů, za znehodnocené minerální oleje. Tyto oleje byly kontaminovány vším, co do nich bylo z oplachovaných dílů spláchnuto (např. převodovými a hydraulickými oleji, mazivy atd.). K jejich výměně v rámci servisu prováděného žalobcem

docházelo zjevně v momentu, kdy již bylo jejich užití k mytí a odmašťování neefektivní a bylo nutné je vyměnit za nové čisticí a odmašťovací kapaliny. Žalobce takto znečištěné minerální oleje již dále nevyužíval, shromažďoval je v nádržích spolu s dalšími odpady. Jednalo se tak o *minerální oleje nezpůsobilé k použití jako primární výrobek, tedy odpadní oleje*.

35. Ke stejnému závěru soud dochází také na základě definice odpadních olejů, kterou v posuzovaném období podával tehdy účinný zákon o odpadech. Podle § 28 písm. a) se odpadními oleji rozumí „*jakékoliv minerální nebo syntetické mazací nebo průmyslové oleje, které se staly nevhodnými pro použití, pro které byly původně zamýšleny, zejména upotřebené oleje ze spalovacích motorů a převodové oleje a rovněž minerální nebo syntetické mazací oleje, oleje pro turbíny a hydraulické oleje*“. Minerální oleje, které již nejsou způsobilé k původnímu použití, jsou odpadními oleji rovněž podle této definice.
36. Žalobce argumentuje, že správce daně neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, že by primární složkou předmětné odpadní látky byl olej. Technologický postup čištění není dle žalobce svou podstatou změnou minerálních olejů označovaných jako benziny na oleje jiné nomenklatury (viz výše body 11-13 tohoto rozsudku). Krajský soud uvedené argumentaci nepřisvědčil. Jak správně uvedl žalovaný, ke změně kódu nomenklatury nedochází proto, že by se změnila fyzikálně-chemické vlastnosti původních minerálních olejů, které jsou v předmětné odpadní látce nadále obsaženy. Důvodem takové změny je, že dané minerální oleje již nejsou z důvodu jejich kontaminace použitelné k účelu, pro který byly primárně určeny.
37. Na uvedeném závěru nemůže nic změnit ani označení daných čisticích látek v případě jejich znečištění v bezpečnostním listu výrobku jako „jiná rozpouštědla směsi rozpouštědel“. Soud nijak nezpochybňuje, že žalobce se při své činnosti musí řídit bezpečnostním listem výrobku vydaným v souladu s nařízením REACH. Dodržení těchto povinností, ani terminologie užívaná pro určitou látku nařízením REACH, ale nemají žádný dopad na to, zda je příslušná látka předmětem spotřební daně.
38. Bez významu pro posouzení dané věci je rovněž výsledek laboratorní analýzy předložené žalobcem, kterým soud provedl důkaz při jednání. Jak správně konstatoval žalovaný, není podstatné, jaké příměsi a v jakém množství jsou v analyzovaném vzorku obsaženy, ani to, jaký minerální olej je jeho primární látkou, podstatné je pouze to, že tento minerální olej byl již dále nezpůsobilý ke svému primárnímu účelu užití.
39. Nedůvodná je také žalobní námitka, podle níž byl žalobce osvobozen od daně na základě § 49 odst. 1 zákona o spotřebních daních (viz výše bod 16 rozsudku). Podle uvedeného ustanovení zákona jsou od daně osvobozeny „*minerální oleje uvedené v § 45 odst. 1, 2 a 6 používané pro jiné účely, než je pohon motorů nebo výroba tepla*“. Odpadní oleje jsou tedy osvobozeny od daně za předpokladu, že jsou používány pro jiné než v citovaném ustanovení vyjmenované účely. Zároveň ovšem platí, že nakládání s odpadními oleji osvobozenými od daně je podmíněno splněním podmínky stanovené v § 13 odst. 1 zákona o spotřebních daních, podle něž „*[v]ybrané výrobky osvobozené od daně lze přijímat a užívat pouze na základě pravomocného povolení k přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně*“. Minerální oleje osvobozené od daně lze pak na základě pravomocného povolení k přijímání a užívání minerálních olejů osvobozených od daně rovněž prodat uživateli, který je držitelem tohoto povolení, nebo je oprávněn přijímat a užívat minerální oleje osvobozené od daně bez tohoto povolení. Totéž platí pro bezplatné předání odpadních olejů (viz § 52a odst. 1 a 3 zákona o spotřebních daních).
40. Nutno dodat, že podle § 53 odst. 3 zákona o spotřebních daních je uživatel „*oprávněn prodávat nebo předávat odpadní oleje uvedené v § 45 odst. 1 písm. d) v množství menším než 10 000 l za 1 kalendářní rok bez povolení k přijímání a užívání minerálních olejů osvobozených od daně, pokud tyto oleje sám vyrobil nebo vznikly při jeho činnosti*“. Dle zjištění správce daně ale žalobce v letech 2015-2017 překročil hranici 10 000 litrů odpadních olejů vzniklých při jeho činnosti za kalendářní rok. Žalobce uvedenou skutečnost (tedy množství vzniklé odpadní látky při jeho činnosti) nijak

nezpochybňuje. Nesporná je rovněž skutečnost, že žalobce nebyl držitelem povolení k přijímání a užívání minerálních olejů osvobozených od daně. Žalobci proto vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň na základě § 9 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních.

41. K související žalobní námitce, podle níž žalobce postupoval v souladu s informací Generálního finančního ředitelství, která byla v minulosti uveřejněna na internetových stránkách celní správy, krajský soud uvádí následující. Soud na internetových stránkách celní správy dohledal informaci Generálního finančního ředitelství, na kterou žalobce patrně odkazuje, a provedl touto informací důkaz při jednání (zástupce žalobce nebyl schopen na dotaz soudu potvrdit, ani vyvrátit, zda se jedná o jím uváděnou informaci). Předmětné schéma zachycující nakládání s odpadními oleji, ani komentář k tomuto schématu však nepotvrzují argumentaci žalobce, tedy že odpadní oleje jsou osvobozeny od daně a je možno s nimi bez dalšího nakládat, pokud jsou použity jiným způsobem. Z uvedeného schématu naopak vyplývá, že prodávat nebo předávat odpadní olej bez zvláštního povolení mohou pouze uživatelé, jejichž roční produkce odpadních olejů nepřesahuje 10 000 litrů.
42. Důvodné nejsou ani námitky, které žalobce uplatnil proti procesnímu postupu celních orgánů. Krajský soud předně konstatuje, že je třeba rozlišit jednotlivá zdaňovací období, neboť správce daně nepostupoval ve všech případech stejně (soud ovšem neshledal, že by tyto rozdíly byly natolik zásadní, aby to bránilo společnému projednání samostatně podaných žalob proti celkem 4 rozhodnutím žalovaného vydaným v této věci; proto rozhodl podle § 39 odst. 1 s. ř. s. o spojení daných žalob).
43. Rozhodnutím č. j. 38693-2/2018-900000-313 žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům, kterými správce daně doměřil žalobci spotřební daň za zdaňovací období květen 2017 a září 2017. Rozhodnutím č. j. 47548-4/2018-900000-313 žalovaný změnil platební výměr, kterým správce daně vyměřil žalobci spotřební daň za zdaňovací období březen 2016 (rozhodnutí bylo změněno na dodatečný platební výměr, kterým byla žalobci daň doměřena). Rozhodnutím č. j. 47539-4/2018-900000-313 žalovaný zamítl odvolání žalobce proti celkem 29 platebním výměrům, kterými správce daně vyměřil žalobci spotřební daň za zdaňovací období únor 2015 – únor 2016, duben 2016 – červenec 2016, září 2016 – prosinec 2016, únor 2017 – duben 2017, červen 2017, srpen 2017, říjen 2017 – prosinec 2017. Konečně rozhodnutím č. j. 7523/2019-900000-313 žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru, kterým správce daně vyměřil žalobci spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období srpen 2016.
44. Vydání platebních výměrů, respektive v některých případech dodatečných platebních výměrů, předcházelo provedení daňové kontroly zahájené správcem daně dne 1. 12. 2017. Zpráva o daňové kontrole byla s žalobcem projednána dne 6. 3. 2018. Poté, dne 15. 3. 2018, správce daně vyzval žalobce k podání řádného daňového přiznání ke spotřební dani z minerálních olejů za jednotlivá zdaňovací období. Následně ovšem správce daně částečně korigoval svůj postup s odkazem na skutečnost, že žalobce již podal řádná daňová přiznání za zdaňovací období květen 2017 (dne 29. 6. 2017) a září 2017 (dne 25. 10. 2017). Proto správce daně rozhodnutími ze dne 22. 3. 2018 zastavil ve vztahu k těmto zdaňovacím obdobím vyměrovací řízení zahájená výzvami ze dne 15. 3. 2018 a dne 3. 5. 2018 vydal dodatečné platební výměry, kterými žalobci doměřil daň.
45. Ve vztahu k ostatním zdaňovacím obdobím správce daně zahájil postup k odstranění pochybností a následně vydal řádné platební výměry, kterými žalobci vyměřil daň. Žalovaný nicméně zjistil, že v případě zdaňovacího období březen 2016 byl namíste stejný postup, jako v případě zdaňovacích období květen 2017 a září 2017, neboť žalobce podal řádné daňové přiznání ke spotřební dani za březen 2016 již dne 22. 8. 2016. Žalovaný proto změnil správcem daně vydaný platební výměr na dodatečný platební výměr.

46. Krajský soud konstatuje, že z výše podaného shrnutí je zřejmé, z jakého důvodu byla žalobci v některých případech daň doměřena na základě výsledku daňové kontroly, zatímco v jiných případech správce daně rozhodl na základě postupu k odstranění pochybností. V případech, v nichž žalobce podal před zahájením daňové kontroly řádné daňové přiznání, bylo namíste žalobci daň doměřit na základě výsledku daňové kontroly, v ostatních případech bylo třeba žalobce vyzvat k podání řádného daňového přiznání a daň mu poté vyměřit.
47. Správce daně se sice dopustil procesního pochybení spočívajícího v tom, že výzvami k podání řádných daňových přiznání zahájil vyměřovací řízení i za zdaňovací období, za která byla daň již dříve pravomocně vyměřena. Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím květen 2017 a září 2017 ale toto své pochybení záhy sám napravil, ve vztahu ke zdaňovacímu období březen 2016 jej napravil žalovaný. Soud souhlasí s žalovaným, že navzdory těmto dílčím pochybením správce daně nebyla pozice žalobce „procesně nesrozumitelná“. Zároveň nebylo povinností žalovaného postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu před tím, než rozhodl o změně platebního výměru týkajícího se zdaňovacího období březen 2016 na dodatečný platební výměr. Jak správně uvedl žalovaný, tento dodatečný platební výměr byl odůvodněn odkazem na zprávu o daňové kontrole, což nebyl nový důkaz, který by byl proveden až v odvolacím řízení.
48. Krajský soud dále nespatřuje nic „sporného“ na tom, jak správce daně postupoval ve vztahu k dalším zdaňovacím obdobím. Správce daně vyhledávací činností v průběhu daňové kontroly zjistil, že i za zdaňovací období, za která žalobce nepodal řádná daňová přiznání ke spotřební dani, tuto povinnost měl. Proto vyzval žalobce v souladu s § 145 odst. 1 daňového řádu k podání řádného daňového přiznání, k čemuž mu stanovil náhradní lhůtu, následně zahájil postup k odstranění pochybností a vyměřil daň. Ani v tomto případě nebyl žalobce postaven do žádné „procesně nesrozumitelné“ pozice. Soud souhlasí s žalovaným, že uvedený postup není v rozporu s daňovým řádem.
49. Krajský soud nepřisvědčil ani žalobní námitce, podle níž správce daně „zneužil své vrchnostenské postavení“. Žalobce spatřuje „zneužití vrchnostenského postavení“ v tom, že jeho jednatel byl předvolán k projednání zprávy o daňové kontrole za použití § 100 daňového řádu. Soud ale souhlasí s vyjádřením žalovaného (viz výše bod 17 rozsudku), že byť písemnost, na kterou žalobce odkazuje, byla nesprávně formulována, nejedná se o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost žalobou napadených rozhodnutí.
50. Takovou vadou není ani to, že správce daně uvedl na str. 16 zprávy o daňové kontrole, že daňovou kontrolou „nebyly zjištěny skutečnosti, které by měly za následek doměření daně (případně vyměření daně odlišné od daňového tvrzení), popř. postup dle ustanovení § 143 odst. 4 DŘ.“ Žalovaný již v napadených rozhodnutích výstižně vysvětlil žalobci, že tato věta zjevně nekoresponduje s ostatním textem zprávy o daňové kontrole, ani s vlastním průběhem daňové kontroly. Jednoznačně je zde tato věta uvedena chybně, což žalobci sdělil i správce daně přípisem ze dne 18. 4. 2018. Žalobce si byl evidentně vědom toho, že citovaná věta je v rozporu s kontrolními zjištěními správce daně. Soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že nelze kontrolní zjištění správce daně zúžit pouze na uvedenou, žalobcem nyní akcentovanou větu; na zprávu o daňové kontrole je třeba nahlížet v jejím celku. Nedůvodná je také námitka, že správce daně měl opravit zprávu o daňové kontrole rozhodnutím podle § 104 daňového řádu. Uvedené ustanovení je určeno k opravám chyb ve vyhotovení rozhodnutí, což zpráva o daňové kontrole není.
51. Krajský soud dále neshledal, že by správce daně již na začátku daňové kontroly nepřipustně předjímal, že žalobce nakládá s odpadními oleji. Skutečnost, že správce daně zmínil kontrolu nakládání s odpadními oleji v předmětu daňové kontroly, nijak nedeterminovala výsledek daňové kontroly; ta mohla, v závislosti na shromážděných důkazech, dopadnout stejně tak závěrem, že žalobce s odpadními oleji nenakládal, případně že s nimi nakládal způsobem, který nevedl ke vzniku daňové povinnosti.

52. Závěrem krajský soud podotýká, že mu není zřejmé, co žalobce míní námitkou, podle níž správce daně v rámci daňové kontroly prověřoval okolnosti nad rozsah stanovený v § 53 odst. 3 zákona o spotřebních daních.

VI. Závěr a náklady řízení

53. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žaloby dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
54. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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). Případně-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.

Hradec Králové 16. července 2021

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu