



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **K. spol. s r. o.**, zast. advokátem JUDr. Jiřím Sehnalem, se sídlem AK Kolín, Politických vězňů 27, proti žalovanému **Celnímu ředitelství Praha**, Washingtonova 11, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 3. 2007, č. j. 10 Ca 160/2006 – 30,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II.** Žalovaný **je p o v i n e n** zaplatit žalobci na nákladech řízení o kasační stížnosti částku 2400 Kč k rukám advokáta JUDr. Jiřího Sehnala ve lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností se žalovaný (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení výše označeného rozsudku Městského soudu v Praze; tímto bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 4. 2006, č. j. 8328/05-21 ve věci odvolání žalobce proti rozhodnutí Celního úřadu Kolín ze dne 23. 2. 2005, č. j. 1831/05 o žádosti na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období listopad 2004 ve výši 12 284 Kč nevrácené daně.

Důvody kasační stížnosti spatřuje stěžovatel v nesprávném posouzení právní otázky soudem dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“).

Podstatou věci bylo posouzení, zda v případě, kdy z nakoupeného oleje (přitom ve věci nebylo sporu o tom, že se jednalo o topný olej tedy minerální olej uvedený v § 45 odst. 1 písm. b) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních ve znění účinném pro dané zdaňovací období) smísením s barvicí a značkovací směsí vznikne topný olej extra lehký nízkosirný, lze hovořit o tom, že žalobce tento olej vyrobil resp. vyrábí, či zda jde toliko o úpravu předchozího produktu. Dle názoru soudu nelze ze zákona o spotřebních daních účinného v daném období dovodit, že by to, co se rozumí výrobou minerálního oleje, mělo být posuzováno jinak než v období po 1. 7. 2005. Pro tento postup nezakládá platná právní úprava v rozhodném období žádné odůvodnění. To, že zákon o spotřebních daních předpokládal, že spotřební daň bude za splnění zákonných podmínek vrácena i těm, kteří topné oleje vyrobili, jednoznačně vyplývá z ustanovení § 56 odst. 5 tehdy účinného zákona, protože jinak by bylo nadbytečné stanovit, jak se v takovém případě nárok na vrácení daně prokazuje. Městský soud tak uzavřel, že v obecné rovině není důvod posuzovat, zda došlo či nedošlo k výrobě topného oleje odlišně, než jak je tomu podle předchozí i následné právní úpravy. Soud poukazuje na to, že žalovaný položil při výkladu ust. § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních důraz na spojení.. *„které jsou barveny a značkovány podle zvláštního právního předpisu“*..a z toho dovodil, že nemůže jít o výrobu topného oleje, pokud je učiněno toliko značkování a barvení. Takový výklad stěžovatele však soud I. instance nesdílel, přitom zdůraznil, že účelem ustanovení § 56 zákona o spotřebních daních bylo a je nikoli vymezit, které oleje značkování podléhají, ale přiznat nárok na vrácení spotřební daně vymezenému okruhu těchto olejů, pokud fyzické nebo právnické osoby *prokazatelně tyto topné oleje použily pro výrobu tepla bez ohledu na způsob spotřeby tepla*. Odkaz na barvení a značkování podle zvláštních předpisů je v textu právní normy užit toliko jako jedno z kritérií - vedle toho, že jde o oleje dle ust. § 45 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních – pro stanovení okruhu minerálních olejů, na které se uvedené ustanovení vztahuje.

Stěžovatel namítá, že samotné barvení a značkování paliva nelze považovat za výrobu ve smyslu zákona č. 136/1994 Sb., o barvení a značkování některých uhlovodíkových paliv a maziv a o opatřeních s tím souvisejících, ve znění pozdějších předpisů, ale jde jen o úpravu předmětného zboží. Stěžovatel vychází z toho, že do 1. 1. 2004 byl účinný zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, jenž v ust. § 2 písm. e) stanovil, že pro účely tohoto zákona se rozumí výrobou vybraných výrobků proces, při kterém vybraný výrobek vznikne nebo dozná změn ve své podstatě či ve vnější úpravě, s výjimkou uvedenou v § 19 odst. 5 a 6. To znamená, že do 1. 1. 2004 bylo možno za výrobu považovat i barvení či značení podle zákona č. 136/1994 Sb., neboť to nesporně je změnou ve vnější úpravě. Za této právní úpravy tedy mohl i ten, kdo uhlovodíkové palivo pouze barvil a značkoval pro svou vlastní potřebu při výrobě tepla uplatňovat nárok na vrácení spotřební daně, neboť jej bylo možno považovat za výrobce ve smyslu ust. § 12c odst. 1 in fine zákona o spotřebních daních. S účinností od 1. 1. 2004 ale nový zákon o spotřebních daních č. 353/2003 Sb. již pojem výroba nedefinuje. Nelze tak, dle přesvědčení stěžovatele, než použít definici výroby paliv a maziv podle ust. § 3 písm. a) zákona č. 136/1994 Sb., podle něhož se výrobou rozumí uskutečňování technologických postupů a pracovních operací, při kterých se získávají z ropy či ropných komponentů paliva a maziva. Tato definice je tedy zjevně užší a pouhé barvení či značkování již pod ně nelze podřadit. Na vrácení daně je pak nárok obdobně jako u dřívější právní úpravy, tedy i po 1. 1. 2004 je možné, aby tento nárok uplatnily i ty právnické a fyzické osoby, které použijí pro výrobu tepla topné oleje, které samy vyrobily (§ 56 odst. 5 zákona). Nárok však vzniká jen za podmínky, že jde o oleje uvedené v § 45 odst. 1 písm. b) cit. zákona, které jsou barveny a značkovány podle zvláštního předpisu. Jestliže pak zvláštní právní předpis – zákon č. 136/1994 Sb.- ukládá v § 3 písm. a) povinnost barvení a značkování paliv

a maziv jen výrobci či dovozci, pak barvení a značkování provedené jiným subjektem nevyhovuje podmínkám zákona. Jelikož v daném případě žalobce nebyl výrobcem ani dovozcem předmětného těžkého oleje (sám žádnou z těchto skutečností netvrdil ani neprokázal), pak nezbyvá, než konstatovat, že jím provedené bavení a značkování paliva neodpovídá zákonu č. 136/1994 Sb., není tak splněna podmínka pro nárok na vrácení spotřební daně podle ust. § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Stěžovatel je přesvědčen, že žalobce tak nemůže od 1. 1. 2004 nárok na vrácení daně úspěšně uplatňovat. Stěžovatel se na rozdíl od Městského soudu v Praze domnívá, že účelem § 56 zákona č. 323/2003 Sb., je nikoli pouhé vrácení spotřební daně, ale vymezení podmínek pro takový postup. Stěžovatel zastává názor, že právě s ohledem na charakter předmětného vybraného výrobku, je posouzení nakládání s tímto, tedy včetně posouzení, zda bylo vyrobeno. A právě s ohledem na charakter vybraného výrobku byla tato otázka posuzována v souladu s ustanovením zákona č. 136/1994 Sb.

Co se týče soudem uváděného rozhodnutí Ústavního soudu II. ÚS 157/97, stěžovatel namítá, že se jednalo o skutkově odlišnou věc.

Vzhledem k výše uvedenému stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobce navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek Městského soudu v Praze a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel uplatnil stížní důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tzn. namítl nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Jelikož Nejvyšší správní soud je vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), mohl by kasační stížnosti vyhovět, jestliže by zjistil, že napadený rozsudek krajského soudu skutečně trpí nezákonností. Tato nezákonnost by mohla být v zásadě dána buď tím, že krajský soud nerespektoval kogentní znění aplikovaného právního předpisu, anebo tím, že tento právní předpis umožňuje vícero možných výkladů, přičemž výklad zvolený krajským soudem odporuje základním výkladovým pravidlům (teleologický, jazykový, systematický, logický apod.), popř. že ve svých důsledcích není souladný s ústavností, a to ve smyslu jednotlivých ústavních norem i ústavních principů a hodnot. Takové pochybení však, jak je uvedeno v odůvodnění, Nejvyšší správní soud neshledal.

Ze spisového materiálu vyplynulo, že žalobce v rámci své podnikatelské činnosti (mimo jiné i „výroba a zpracování paliv a maziv“) nakupoval těžký plynový olej, tento dále zpracovával na lehký topný olej T., který používal při výrobě tepla v kotelnách, které provozoval. Tuto činnost prováděl žalobce již v předchozím období, po prověření nároku na vrácení daně mu spotřební daň byla finančním úřadem vracena. V souvislosti se změnou právní úpravy zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (byl jím k 1. 1. 2004 zrušen dříve platný zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních) přešla správa spotřební daně od 1. 1. 2004 pod celní úřady.

Žalobce uplatnil u Celního úřadu Kolín v řádném daňovém přiznání nárok na vrácení spotřební daně mimo jiné i u lehkých topných olejů číselného označení 27 10 06 za zdaňovací

období měsíce listopad 2004 podle ust. § 56 zák. č. 353/2003 Sb. (dále zákon). Celní úřad po vytýkacím řízení, v němž žalobce prokazoval splnění podmínek pro vrácení daně, dospěl k závěru, že tyto nejsou naplněny a spotřební daň z minerálních olejů ve výši 12 284 Kč nevrátil. Podané odvolání proti rozhodnutí celního úřadu žalovaný zamítl. Svoji argumentaci přitom opírá o ust. § 56 zákona a konstatuje, že jednou z podmínek pro vrácení daně je, že topné oleje jsou barveny a značkovány v souladu s ust. zvláštního předpisu (zde zák. č. 136/1994 Sb.), žalobce však zboží nevyrábí. Dále žalovaný uvádí, že dle § 3 písm. a) zákona č. 136/1994 Sb., o barvení a značkování některých uhlovodíkových paliv a maziv, ve znění pozdějších předpisů, se rozumí výrobou a zpracováním paliv a maziv uskutečňování technologických postupů a pracovních operací, při kterých se získávají z ropy či ropných komponentů paliva a maziva. Samotné barvení, které žalobce prováděl tak nelze považovat za výrobu, ale pouze zpracování.

V projednávané věci žalobce nakoupil minerální oleje, které jsou předmětem daně; konkr. nakoupil surovinu uvedenou v pol. sazebníku 27 10 19 41 a tuto dále zpracovával – prováděl značkování, a to tak, že do této suroviny při stanovené teplotě zamíchal značkovací látku; množství značkovací látky je závislé na množství suroviny. Barvení a značkování bylo prováděno v souladu s ust. § 1 vyhl. MPO č. 186/1996 Sb., o provedení značkování byl vyhotoven protokol; jednotlivé protokoly byly přiloženy k daňovému přiznání a dále u jednotlivých dodacích listů a faktur. Součástí spisového materiálu je certifikát č 2004C02/ÚPM. ze dne 30. 1. 2004 s platností do 30. 1. 2007 vydaný Ústavem paliv a maziv – Certifikační orgán pro výrobky č. 3094 akreditovaný Českým institutem pro akreditaci, o. p. s. podle ČSN EN 45 011. Tímto se potvrzuje, že vlastnosti výrobku topný olej extra lehký T. (S. Y. 124) SKP 23. 20. 17 dodávaného žalobcem jsou ve shodě s požadavky technických předpisů nedílnou součástí certifikátu. Uvedený doklad žalobce předložil k prokázání oprávněnosti nároku na vrácení spotřební daně, resp. k prokázání svého tvrzení, že oprávněně vyrábí topný olej extralehký, který prokazatelně používá k výrobě tepla; současně předložil žalobce další doklady, a to podnikovou normu č. 2/2003 k výrobnímu postupu při výrobě značením, bezpečnostní list výrobku, protokol o výrobě za leden a únor 2004, dále uvedl seznam kotelen, které žalobce provozuje na základě nájemních smluv a dodává teplo.

Zatřídění výrobku T. provedl žalobce, důvodem zatřídění byla změna výrobku. Změna barvením a značením je dle názoru žalobce výrobní operací nevratnou, při které dojde ke změně výrobku z motorové nafty (27 10 19 41 00) na topný olej extralehký nízkosirný (27 10 19 45 00).

Podle ust. § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních nárok na vrácení daně vzniká právnickým a fyzickým osobám, které použily minerální oleje pro výrobu tepla. Uvedené ustanovení nedoznalo oproti předchozí právní úpravě spotřebních daní žádné věcné změny. Daň se tedy i nadále vrací právnickým a fyzickým osobám, které nakoupily topné oleje za cenu obsahující spotřební daň a prokazatelně je použily pro výrobu tepla. Nárok na vrácení se prokazuje dokladem o nákupu, případně interním dokladem, pokud se pro výrobu tepla spotřebuje topný olej vlastní výroby (§ 56 odst. 5 in fine).

Není sporu o tom (resp. tato otázka nebyla nikterak správními orgány zpochybněna), že žalobce použil topný olej k výrobě tepla. Spornou v projednávané věci je otázka, zda žalobce značením a mísením vstupní suroviny vyrobil nový výrobek topný olej extralehký, zda tedy je výrobcem (viz. § 56 odst. 5 in fine).

Žalovaný při posuzování nároku dospěl k závěru, že žalobce není výrobcem, neboť samotný proces barvení a mísení suroviny není výrobou. Vycházel přitom z platného znění zákona a rovněž ze stanoviska Ministerstva obchodu a průmyslu ze dne 29. 1. 1994, z něhož vyplývá, že barvení a značkování minerálních olejů není výrobou topných olejů z hlediska zákona č. 136/1994 Sb.

Otázkou posouzení „výroby“ se Nejvyšší správní soud již zabýval např. ve svém rozsudku 5 Afs 161/2004 (uveřejněno na www.nssoud.cz), v němž vyslovil: „*pokud žalobce nakoupenou surovinu dále přesíval, třídil, rozvažoval, balil a konečný produkt označil názvem, který předurčoval jeho účel použití, zhotovoval předmět – výrobek určený k odbytu, tedy vyráběl.*“. Jakkoli se ve výše uvedeném případě jednalo o věc skutkově odlišnou (naplnění podmínek pro registraci plátce ke spotřebním daním z tabákových výrobků), vycházejí úvahy Nejvyššího správního ze stejné premisy, totiž, že výrobou není jen samotný technologický proces vzniku výrobku, při kterém dochází ke změně jeho vnitřních vlastností, ale též postup, kdy finální produkt je odlišný od produktu původního jen v důsledku své vnější úpravy. K otázce výroby se vyslovil rovněž Ústavní soud v nálezu II. ÚS 157/97 ze dne 27. 6. 2000, přitom zde mimo jiné konstatoval, že „výrobou“ ve smyslu § 3 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních je i proces administrativní změny, tj. právně významné nové označení výrobku.“

Na základě zjištěného skutkového stavu, o němž nebylo v řízení pochyb, jakož i v souladu s konstantní judikaturou, nelze na činnost žalobce pohlížet jinak, než na výrobu, jejímž výsledkem byl výrobek určený k výrobě tepla, tj. odlišný od suroviny, kterou žalobce nakoupil k dalšímu zpracování.

Definici výroby zákon č. 353/2003 Sb., ve znění účinném v rozhodném období (tj. únor 2004) neobsahoval. Definice výroby byla do zákona doplněna novelou provedenou zákonem č. 217/2005 Sb., s účinností od 1. 7. 2005; přitom výrobou se rozumí „proces, při kterém vybraný výrobek vznikne, nebo z vybraného výrobku, který je předmětem daně, vznikne vybraný výrobek, který je jiným předmětem daně, nebo z minerálního oleje, který je uvedený pod jedním kódem nomenklatury vznikne minerální olej, který je uveden pod jiným kódem nomenklatury /§ 3 písm. s) zákona/. Co se rozumí výrobou definoval zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních účinný do 31. 12. 2003 v § 2 písm. e), a to tak, že výrobou vybraných výrobků se rozumí proces, při kterém vybraný výrobek vznikne nebo dozná změn ve své podstatě či ve vnější úpravě.

Za situace, kdy zákon o spotřebních daních v rozhodném období nevymezoval, co se rozumí výrobou, ačkoli takovou definici obsahoval před i po rozhodném období, nelze definici výroby bez dalších souvislostí přejímat z jiného právního předpisu, který pro účely v tomto předpise stanovené takovou definici obsahuje. Nelze proto přisvědčit žalovanému, argumentuje-li pro rozhodné období definicí výroby obsažené v zákoně č. 136/1994 Sb., která je obsahově zcela odlišná od definice relevantní pro účely spotřební daně. Takovou interpretaci právní normy je nutno odmítnout tím spíše, kdy zákon účinný před i po rozhodném období (tj. před 1. 1. 2004, a 1. 7. 2005) legální definici výroby obsahuje, přitom obsah tohoto pojmu je zjevně shodný. V obou případech je totiž nepochybné, že výrobou se rozumí jak vnější změna v úpravě, tak i změna nomenklaturního označení. V případě žalobce tak byl ve skutečnosti zcela vyčerpán obsah tohoto pojmu, prováděl-li žalobce barvení a mísení (změna vnější úpravy), stejně

tak jako zařadil-li původní surovinu v důsledku barvení a mísení (tj. výrobního procesu) do odlišné položky celního sazebníku.

Nutno především vycházet z teze o racionálním zákonodárci, který při vydávání zákonů postupuje logicky, zachovává jednotu a nerozpornost právního řádu. Má-li se dospět ke správné a spravedlivé interpretaci zákona, je nutno odhlédnout od nedokonalosti interpretované právní úpravy a dát přednost takovému jejímu výkladu, který s přihlédnutím k této nedokonalosti bude v souladu se smyslem a účelem zákona.

Výklad právní úpravy před účinností zákona č. 353/2003 Sb., ale i po účinnosti novely provedené zák. č. 217/2005 Sb., je podle názoru Nejvyššího správního soudu jednoznačný a nedává důvodu k jakýmkoli pochybnostem. Skutečnost, že v rozhodném období nebyl pojem „výroba“ v zákoně vymezen, nelze vysvětlovat jinak než opomenutí zákonodárce. Z toho však nelze za výše popsané situace vyvozovat závěr, že by pro určité přechodné období v zákoně absentující definice, měla být výroba posuzována jinak, než tomu bylo před a po rozhodném období. Tím spíše tak nelze činit v případě, kdy užití takového výkladu jde k tíži daňového subjektu.

Vycházel-li žalovaný výlučně z definice určené pro účely zákona č. 136/1994 Sb., o barvení a značkování paliv a maziv, dopustil se nepřipadného užití právní normy na daný skutkový stav. Jak již Nejvyšší správní soud vyslovil (viz např. jeho rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, zveřejněný pod č. 689/2005 Sb. NSS), v oboru daňového práva je 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 (neboť je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě by se jednalo o nepřipustnou libovůli zákonodárce).*

Stěžovatel nesprávně interpretoval ust. § 56 odst.1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních zákon, vyložil-li, že nemůže být žalobce výrobcem topného oleje, pokud je učiněno pouze barvení a značkování. Účelem uvedeného ustanovení je vymezit nikoli to, které oleje podléhají barvení a značkování, ale přiznat nárok na vrácení spotřební daně vymezenému okruhu těchto olejů, pokud je jich prokazatelným způsobem použito pro výrobu tepla. Tento účel použití žalobcem stěžovatel nezpochybnil ani nevyvrátil.

Nejvyšší správní soud, s odkazem na odůvodnění výše, dospěl k závěru, že Městský soud v Praze se nesprávného právního posouzení nedopustil, právní otázku vyložil ústavně konformním způsobem, přitom své rozhodnutí přesvědčivě zdůvodnil. Kasační stížnost proto postupem podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ust. § 60 odst. 1a § 120 s. ř. s. Žalobce, který byl ve věci úspěšný má právo na náhradu nákladů, které vynaložil ve věci proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce byl v řízení zastoupen advokátem, který učinil jeden právní úkon – vyjádření ke kasační stížnosti; náleží mu proto náhrada nákladů řízení v souladu s ust. § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb., advokátní tarif ve výši 2400 Kč.

P o u ě n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 13. července 2007

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu