



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **ROB TRANS s.r.o.**, se sídlem Družstevní 1584/66, Velké Meziříčí zast. JUDr. Ivanem Werlem, advokátem se sídlem Vrchovická 74/2, Velké Meziříčí, proti žalovanému: **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 12. 2014, č. j. 57860-4/2014-900000-304.1 a č.j. 57861-4/2014-900000-304.1,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

Žalobce se domáhá zrušení shora specifikovaných rozhodnutí žalovaného. Rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 12. 2014, č. j. 57861-4/2014-900000-304.1 bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen CÚ) ze dne 27. 8. 2014, č. j.

43248/2014-630000-32.3. Rozhodnutím CÚ byla žalobci vyměřena spotřební daň z minerálních olejů podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“) ve výši 30 660 Kč. Rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2014, č. j. 57860-4/2014-900000-304.1. bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí CÚ ze dne 27. 8. 2014, č. j. 43257/2014-630000-32.3. Rozhodnutím CÚ byla žalobci vyměřena spotřební daň z minerálních olejů ve výši 49 893 Kč.

II.

Obsah žaloby

Žalobci byla vyměřena daň z moci úřední, neboť ve dnech 31. 3. 2014 a 2. 4. 2014 smíchal různé druhy minerálních olejů v jednokomorové cisterně RZ 4J3 23559. Minerální oleje dodala žalobci společnost AGROPODNIK, která vystavila i dodací listy. Žalobce dále uvedl, že již před načerpáním dne 31. 3. 2014 se výslovně dotazoval přítomných pracovníků celní správy, zda může načerpat dva druhy minerálních olejů do jedné komory autocisterny. Dotazovaní pracovníci mu takový postup povolili a na základě takového povolení logicky postupoval i dne 2. 4. 2014. Tuto skutečnost potvrdili i vyslechnutí svědci L. R. a J. K. Ani CÚ a ani žalovaný se s jeho argumentací nevyrovnali přezkoumatelným způsobem. Dle žalovaného konverzace s hlídkou mobilního dohledu celní správy nemá vliv na vznik povinnosti hradit daň ani na určení plátce. Žalovaný však zcela pominul, že žalobce byl oběma pracovníky celní správy ujištěn o možnosti načerpání obou druhů olejů do jedné komory autocisterny. Žalobce pak vycházel z toho, že takovým načerpáním nedochází k výrobě ve smyslu § 3 písm. t) bodu 1 zákona o spotřebních daních. Nejednal a na základě uvedeného ujištění ani nemohl jednat s vědomím, že by prováděl výrobu a rozhodně ji provádět nechtěl. Pojmovým znakem výroby přitom je, že se musí jednat o vědomý, zamýšlený proces. K výrobě nemůže dojít náhodou, a ani na základě jednání učiněného v důsledku omylu. V posuzovaném případě se dokonce jednalo o omyl, do něžž byla jednající osoba uvedena ujištěním kvalifikovaných pracovníků celní správy.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný především uvedl, že při rozhodování o podaných odvoláních předně najisto postavil skutkový stav. R. C. (jednatel žalobce) původně uváděl, že dne 31. 3. 2014 bylo SMN a FAME načerpáno do separátních cisteren, a proto nedošlo k jejich smíšení. Jeho tvrzení bylo opakovaně v průběhu řízení vyvráceno, a to svědeckými výpověďmi L. R. aj. K. Smíchání olejů FAME a SMN 30 dne 2. 4. 2014 do stejné komory autocisterny pak potvrdil jednatel žalobce do protokolu. Takovým postupem žalobce vyrobil vybraný výrobek mimo režim podmíněného osvobození od daně, čímž výsledný produkt uvedl do volného daňového oběhu, a tudíž mu v souladu s § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. Správní soudy pak standardně judikují, že pokud jsou naplněny podmínky zákona, není pro naplnění pojmu výroba podstatný subjektivní vztah daňového subjektu k jeho činnosti, tj. zda chtěl či nechtěl vyrobít vybrané výrobky. Daňové zákony pak neumožňují pracovníkům správce daně vydat ústní rozhodnutí, které by daňovým subjektům zakládalo oprávnění smícháním minerálních olejů mimo režim podmíněného osvobození od

daně vyrábět minerální olej, uvedený pod jiným kódem nomenklatury. Vznik povinnosti hradit daň je objektivní situace, u které nelze přihlídnout k okolnostem případu, na něž se žalobce odvolává.

IV.

Posouzení věci krajským soudem

Napadené rozhodnutí odvolacího orgánu krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy II., dílu 1 § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), v mezích uplatněných žalobních bodů, ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (ex officio), vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného, přičemž dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Podstatou projednávané věci je posouzení, zda se žalobce svým jednáním dopustil výroby ve smyslu § 3 písm. t) zákona o spotřebních daních. Soud při posouzení věci vyšel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2015, č. j. 1 Afs 82/2015-31. V něm je mj. uvedeno: „[17] Stěžovatel namítá, že neúmyslné smíchání jednoho minerálního oleje s jiným nelze považovat za výrobu ve smyslu zákona o spotřebních daních. V pochybnostech měly být dle stěžovatele příslušné právní předpisy vyloženy v jeho prospěch.

[18] Tato námitka není důvodná. Pojem *výroba* definuje zákon o spotřebních daních ve znění účinném ke dni vydání rozhodnutí celního úřadu v § 3 písm. u) bod 3. (nyní písm. t. pozn. zdejšího soudu) takto: „*výrobou se rozumí proces, při kterém z minerálního oleje, který je uvedený pod jedním kódem nomenklatury, vznikne minerální olej, který je uveden pod jiným kódem nomenklatury, s výjimkou činností podle § 45 odst. 12*“, (v aktuálním znění zákona o spotřebních daních je totožná definice obsažena v § 3 písm. t), na který jak stěžovatel, tak i žalovaný ve svých podáních odkazují).

[19] Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 26. 4. 2007, č. j. 5 Afs 96/2006 – 58, publ. pod č. 1268/2007 Sb. NSS konstatoval, že výrobu je třeba chápat nejen jako technologický proces vzniku nového výrobku, při němž dochází ke změně vlastností, ale rovněž postup, kdy konečný produkt se odlišuje od původního produktu jen v důsledku své vnější úpravy. *Výrobou se rozumí jak vnější změna v úpravě, tak i změna nomenklaturního označení.* K otázce výroby se vyslovil rovněž Ústavní soud v nálezu ze dne 27. 6. 2000, ve věci sp. zn. II. ÚS 157/97, kde mimo jiné konstatoval, že výrobou ve smyslu § 3 zákona o spotřebních daních je i proces administrativní změny, tj. právně významné nové označení výrobku.

[20] Jak ze samotného ustanovení zákona o spotřebních daních, tak i z k němu se vztahující judikatury jednoznačně vyplývá, co je obsahem pojmu výroba. Není zde dán tedy žádný prostor pro jakékoliv pochybnosti, při nichž by měla být právní úprava vykládána ve prospěch stěžovatele, jak se sám domnívá.“

Ve výše uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud přitom posuzoval technologické pochybení při skladování a převážení minerálních olejů spočívající v jejich zanedbatelném neúmyslném smíšení. A i přesto soud dospěl k závěru, že se jednalo o výrobu. Označuje-li tedy

zákon o spotřebních daních v § 3 písm. t) výrobu jako proces, je nepodstatné, zda se jedná o proces vědomý (zamýšlený) či neúmyslný učiněný v omylu. Pro posouzení skutečnosti, zda byl naplněn pojem výroba dle § 3 písm. t) zákona o spotřebních daních není tudíž rozhodné, že žalobce smíchal oba druhy minerálních olejů neúmyslně v důsledku omylu. Smícháním obou druhů olejů se žalobce dopustil výroby ve smyslu § 3 písm. t) zákona o spotřebních daních. Žalobce pak ani netvrdil, že by se na něj v posuzovaném případě vztahovala některá z výjimek, kdy dle § 45 odst. 12 zákona o spotřebních daních nevzniká povinnost hradit spotřební daň. Dle § 45 odst. 12 zákona o spotřebních daních: „za výrobu *minerálních olejů se nepovažuje a) smíchání minerálních olejů již uvedených do volného daňového oběhu v běžných nádržích motorových dopravních prostředků (§ 63 odst. 2) na čerpacích stanicích, b) smíchání minerálních olejů již uvedených do volného daňového oběhu ve skladovacích nádržích čerpacích stanic, pokud se jedná o minerální oleje, u nichž již byla spotřební daň zaplacená a jejichž sazba daně není nižší než sazba daně vzniklé směsi, nebo pokud tato výsledná směs neobsahuje minerální oleje, u kterých lze uplatnit nárok na vrácení daně podle § 54 odst. 3*“

Soud se dále zabýval námitkou žalobce, že oba druhy minerálních olejů smíchal po poradě s hlídkou mobilního dohledu celního úřadu. Z úředního záznamu ze dne 12. 12. 2014, č. j. 66652/2014-630000-62 (podepsaný prap. P. T., referent mobilního dohledu CÚ pro Kraj Vysočina) plyne, že *v průběhu kontrolní činnosti byl dne 31. 3. 2014 R. C. (jednatel žalobce) učiněn dotaz, zda může do jedné cisterny načerpat dvě komodity. Jednalo se o SMN 30A a FAME. Veškeré tyto komodity byly v předchozích přepravách dopravovány oddělené. Nevědomě mu prap. P. T. sdělil, že by mohl tyto komodity smíchat do jedné cisterny.* Tomuto sdělení prap. P. T. pak korespondují i svědecké výpovědi L. R. a J. K. Svědci potvrdili, že R. C. jim oznámil, že hlídka mobilního celního dohledu mu dne 31. 3. 2014 smíchání obou minerálních olejů do jedné cisterny skutečně povolila. Soud se zabýval tím, zda ústní nezávazná konzultace mohla v posuzovaném případě u žalobce založit legitimní očekávání. K možnému legitimnímu očekávání soud vyšel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2012, č. j. 6 Ads 88/2012-44 v němž je mj. uvedeno: „[27] Pokud jde o námitky stěžovatelky stran ochrany jejích legitimních očekávání odkazuje nejprve Nejvyšší správní soud na relevantní judikaturu Ústavního soudu. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 3. 7. 2009, sp. zn. I ÚS 420/09 je *legitimní očekávání stěžovatele nutno chápat jako očekávání určitého postupu orgánů veřejné moci, které bude odpovídat jednoznačnému obsahu právního řádu.* "V nálezu Ústavního soudu ze dne 11. 11. 2003, sp. zn. IV. ÚS 525/02 *každému navrhovateli vzniká v řízení před orgánem veřejné moci legitimní očekávání, že bude-li postupovat v souladu se zákonem a konkrétními pokyny tohoto orgánu, povede to v případě úspěchu ve sporu k vydání reálně vykonatelného rozhodnutí...Soudy právního státu chránícího individuální lidská práva a svobody, jsou ústavně zavázány promýšlet důsledky svých rozhodnutí, zohledňovat svůj předchozí postup, dbát na vynutitelnost vydávaných rozhodnutí a neposuzovat věc jenom z hlediska izolovaného výkladu jednoho ustanovení. Důvěra v soudní rozhodování a reálná vynutitelnost práva totiž patří mezi základní mimoprávní atributy právního státu.* Dále z nálezu Ústavního soudu ze dne 9. 3. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 2/02 vyplývá, že *z judikatury Ústavního soudu stran legitimního očekávání, která je v souladu s judikaturou Evropského soudu pro lidská práva, vyplývá pojetí ochrany legitimního očekávání jako majetkového nároku, který byl již individualizován právním aktem nebo je individualizovatelný na základě právní úpravy.*

[28] Z uvedené judikatury vyplývá, že legitimní očekávání mohou být založena zejména určitým obsahem právního řádu, nikoliv pouze subjektivní úvahou stěžovatelky či právně nezávazným poskytnutím informací správním orgánem. Podle názoru Nejvyššího správního soudu nelze v projednávané věci dovodit, že by tvrzená legitimní očekávání stěžovatelky mohla vyplývat z obsahu právního řádu, konkrétně zákona o nemocenském pojištění. Jako jediný podklad pro vznik legitimního očekávání stěžovatelka uvádí konzultaci na call centru žalované a konzultaci na okresní správě sociálního zabezpečení. Přitom je však třeba vycházet z tohoto, že se jednalo o právně nezávazné poučení, které bylo nesprávné. Tento jev je samozřejmě vysoce nežádoucí a je na žalované, aby v co nejvyšší míře předcházela tomu, aby k podobným situacím docházelo. Na druhou stranu toto nesprávné poučení nemá vliv na výše provedený jednoznačný výklad zákona.“

V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2015, č. j. 4 As 230/2015-45 je mj. uvedeno: „[28]...Základní předpoklad pro postup v souladu se zásadou ochrany legitimního očekávání a se zásadou rovného přístupu k dotčeným osobám, však je soulad s právními předpisy, tj. postup v souladu se zásadou zákonnosti zakotvenou v § 2 odst. 1 správního řádu. Zásadu ochrany legitimního očekávání tedy nelze vykládat tak, že pokud správní orgán někdy pochybil a rozhodl nezákonně, vzniká adresátům právních norem v obdobných případech legitimní očekávání, že i v jejich věcech bude rozhodnuto nezákonně. Také v případě této námitky se tak Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že se nelze domáhat shodného nezákonného postupu s odkazem na zásadu rovného zacházení zakotvenou v § 2 odst. 4 správního řádu, neboť tato zásada může sloužit jako vodítko pro postup správního orgánu pouze v mezích jeho správního uvážení a v rámci přípustného výkladu právních předpisů, nikoliv nad jejich rámec. K uvedené otázce se Nejvyšší správní soud ostatně již vyjádřil ve své judikatuře, když v rozsudku ze dne 13. 8. 2009, č. j. 7 As 43/2009 - 52 konstatoval, že *„účastník řízení se před správním orgánem může dovolávat obdobného zacházení jako v předchozích srovnatelných případech jen tehdy, byl-li tento předchozí postup správního orgánu v souladu se zákonem. To znamená, že účastník řízení se nemůže domáhat, aby správní orgán nadále dodržoval svoji předchozí nezákonnou správní praxi, i když nebyla relevantně napadena či jinými mechanismy uvedena do souladu se zákonem, ale se může domáhat pouze, aby správní orgán dodržoval takovou správní praxi, která se pohybuje v mezích prostoru pro uvážení, jenž je mu zákonem dán.“* Tentýž závěr vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 12. 2014, č. j. 4 Ads 2011/2014 - 36.“

Předpokladem práva dovolávat se legitimního očekávání je poskytnutí konkrétních ujištění ze strany příslušného orgánu, která mohou vzbudit legitimní očekávání u toho, komu jsou určena, a dále skutečnost, že tato ujištění jsou v souladu s použitelnými právními předpisy [rozsudek Soudního dvora ze dne 25. 3. 2010, *Sviluppo Italia Basilicata* (C-414/08, Sb. rozh. s. I-02559); viz zejména body 102 a 107 rozsudku].

Soud vyšel i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2008, č. j. 1 Afs 64/2008-88 v němž se tento zabývá aplikací čl. 220 odst. 2 písm. b) tehdy platného Celního kodexu Společenství. V bodě 32 rozsudku je uvedeno: „[32] Z publikované rozhodovací praxe je předně jasné, že za chybu celního orgánu se nepovažuje ani chybná informace

poskytnutá pracovníkem celního orgánu ústně, včetně informací poskytnutých telefonem, které nezavazují celní orgán (viz text související s pozn. č. 27 Informačního dokumentu o použití čl. 220 odst. 2 písm. b) a článku 239 celního kodexu Společenství, citující relevantní rozhodnutí Komise). Na neformální konzultace s celním úřadem a jeho pracovníky se stěžovatelka opakovaně ve svých opravných prostředcích, žalobách i kasačních stížnostech odvolává, ovšem právě tyto neformální konzultace nemohou založit důvod pro aplikaci čl. 220 odst. 2 písm. a) (jak správně žalovaný i krajský soud upozornili, stěžovatelka nikdy nepožádala o závaznou celní informaci). Chybou ve smyslu čl. 220 odst. 2 písm. b) není ani situace, kdy jedinou spornou otázkou je pochybení celních zástupců žalobce, a nikoli pochybení celních orgánů (viz rozsudek ESD ze dne 13. 9. 2007, *Common Market Fertilizers SA*, C-443/05 P, Sb.s.r. I-7209, bod 187).

Ze shora citované judikatury plyne, že nesprávná právně nezávazná neformální ústní konzultace poskytnutá pracovníkem celního úřadu nemohla v posuzovaném případě zakládat oprávněné očekávání, že při provedení smíchání obou minerálních olejů nedojde k procesu výroby a vzniku povinnosti uhradit spotřební daň. Soud přitom nemohl odhlédnout ani od toho, že žalobce je profesionálem v oboru, neboť je držitelem koncesované živnosti pro předmět podnikání silniční motorová doprava nákladní a rovněž v minulosti disponoval platnou registrací distributora PHM (zrušena dne 4. 11. 2013). Oba druhy minerálních olejů v minulosti žalobce přepravoval odděleně a i zaměstnanci AGROPODNIKU, kde načerpal oba druhy minerálních olejů, mu nejdříve načerpání obou druhů olejů do jedné autocisterny nepovolili. Stalo se tak až poté, co mu dle sdělení žalobce smíchání minerálních olejů povolili pracovníci celního úřadu. Nesprávná informace poskytnutá pracovníky celního úřadu je nepochybně vysoce nežádoucí a je na žalované, aby v co nejvyšší míře předcházela tomu, aby k podobným situacím docházelo. Nesprávná informace však nemá vliv na jednoznačně vymezený pojem výroba v zákoně o spotřebních daních a na skutečnost, že žalobce svým jednáním pojem výroba naplnil. Dle názoru soudu bylo i na žalobci jakožto profesionálovi v oboru, aby se v případě pochybností o správním použití ustanovení, jehož nedodržení může vést ke vzniku povinnosti uhradit spotřební daň, informoval a opatřil si všechna možná vysvětlení, aby uvedená ustanovení neporušil. Takový postup měl zvolit i s ohledem na to, že se hodlal odchýlit od své dosavadní praxe přepravy obou druhů minerálních olejů odděleně. Nepostačí proto jediná konzultace s pracovníky celního úřadu, přičemž žalobce ani nemůže například svůj postup opřít o rozhodovací praxi celních orgánů či jinou obdobnou skutečnost.

V.

Náklady řízení

Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož platí, že 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. Žalobce ve věci úspěch neměl, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení nepřisluší. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 30. 3. 2017

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu