



ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK

## JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Petra Sedláka a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce **H.BLOCH a.s.**, se sídlem v Brně, Vídeňská 232/116b, právně zastoupeného advokátem JUDr. Filipem Horákem, se sídlem v Brně, Radnická 11, proti žalovanému **Celnímu ředitelství Brno**, se sídlem v Brně, Koliště 17, o žalobách proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3.12.2009, č.j. 7390-2/2009-010100-21, rozhodnutí žalovaného ze dne 2.12.2009, č.j. 7126-2/2009-010100-21, rozhodnutí žalovaného ze dne 2.12.2009, č.j. 7307-2/2009-010100-21, rozhodnutí žalovaného ze dne 2.12.2009, č.j. 7310-2/2009-010100-21, rozhodnutí žalovaného ze dne 3.12.2009, č.j. 7309-2/2009-010100-21, rozhodnutí žalovaného ze dne 3.12.2009, č.j. 7367-2/2009-010100-21, rozhodnutí žalovaného ze dne 19.5.2009, č.j. 2491/08/1198-8/2009-010100-21, rozhodnutí žalovaného ze dne 19.5.2009, č.j. 2494/08/1198-4/2009-010100-21, rozhodnutí žalovaného ze dne 19.5.2009, č.j. 2474/08/1198-7/2009-010100-21, rozhodnutí žalovaného ze dne 19.5.2009, č.j. 2482/08-1198-6/2009-010100-21, rozhodnutí žalovaného ze dne 19.5.2009, č.j. 2480/08/1198-3/2009-010100-21, rozhodnutí žalovaného ze dne 19.5.2009, č.j. 2481/08/1198-9/2009-010100-21, rozhodnutí žalovaného ze dne 19.5.2009, č.j. 2483/08/1198-5/2009-010100-21, rozhodnutí žalovaného ze dne 16.7.2009, č.j. 2493/08/1198-12/2009-010100-21, rozhodnutí žalovaného ze dne 16.7.2009, č.j. 2471/08/1198-10/2009-010100-21

### t a k t o :

- I. Žaloby **s e z a m í t a j í.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Po právní moci tohoto rozsudku bude žalobci vrácen přeplatek soudního poplatku ve výši 24.000,- Kč prostřednictvím právního zástupce žalobce.

### O d ů v o d n ě n í :

V souzené věci přezkoumal soud, po spojení věcí, rozhodnutí žalovaného ze dne 3.12.2009, č.j. 7390-2/2009-010100-21, kterým bylo pravomocně rozhodnuto o návrhu žalobce na vrácení spotřební daně za zdaňovací období 3/2006, rozhodnutí žalovaného ze dne 2.12.2009, č.j. 7126-2/2009-010100-21, kterým bylo pravomocně rozhodnuto o návrhu

žalobce na vrácení spotřební daně za zdaňovací období 8/2005, rozhodnutí žalovaného ze dne 2.12.2009, č.j. 7307-2/2009-010100-21, kterým bylo pravomocně rozhodnuto o návrhu žalobce na vrácení spotřební daně za zdaňovací období 9/2005, rozhodnutí žalovaného ze dne 2.12.2009, č.j. 7310-2/2009-010100-21, kterým bylo pravomocně rozhodnuto o návrhu žalobce na vrácení spotřební daně za zdaňovací období 12/2005, rozhodnutí žalovaného ze dne 3.12.2009, č.j. 7309-2/2009-010100-21, kterým bylo pravomocně rozhodnuto o návrhu žalobce na vrácení spotřební daně za zdaňovací období 1/2006, rozhodnutí žalovaného ze dne 3.12.2009, č.j. 7367-2/2009-010100-21, kterým bylo pravomocně rozhodnuto o návrhu žalobce na vrácení spotřební daně za zdaňovací období 2/2006, rozhodnutí žalovaného ze dne 19.5.2009, č.j. 2491/08/1198-8/2009-010100-21, kterým bylo pravomocně rozhodnuto o návrhu žalobce na vrácení spotřební daně za zdaňovací období 9/2006, rozhodnutí žalovaného ze dne 19.5.2009, č.j. 2494/08/1198-4/2009-010100-21, kterým bylo pravomocně rozhodnuto o návrhu žalobce na vrácení spotřební daně za zdaňovací období 5/2006, rozhodnutí žalovaného ze dne 19.5.2009, č.j. 2474/08/1198-7/2009-010100-21, kterým bylo pravomocně rozhodnuto o návrhu žalobce na vrácení spotřební daně za zdaňovací období 8/2006, rozhodnutí žalovaného ze dne 19.5.2009, č.j. 2482/08-1198-6/2009-010100-21, kterým bylo pravomocně rozhodnuto o návrhu žalobce na vrácení spotřební daně za zdaňovací období 7/2006, rozhodnutí žalovaného ze dne 19.5.2009, č.j. 2480/08/1198-3/2009-010100-21, kterým bylo pravomocně rozhodnuto o návrhu žalobce na vrácení spotřební daně za zdaňovací období 4/2006, rozhodnutí žalovaného ze dne 19.5.2009, č.j. 2481/08/1198-9/2009-010100-21, kterým bylo pravomocně rozhodnuto o návrhu žalobce na vrácení spotřební daně za zdaňovací období 10/2006, rozhodnutí žalovaného ze dne 19.5.2009, č.j. 2483/08/1198-5/2009-010100-21, kterým bylo pravomocně rozhodnuto o návrhu žalobce na vrácení spotřební daně za zdaňovací období 6/2006, rozhodnutí žalovaného ze dne 16.7.2009, č.j. 2493/08/1198-12/2009-010100-21, kterým bylo pravomocně rozhodnuto o návrhu žalobce na vrácení spotřební daně za zdaňovací období 12/2006, rozhodnutí žalovaného ze dne 16.7.2009, č.j. 2471/08/1198-10/2009-010100-21, kterým bylo pravomocně rozhodnuto o návrhu žalobce na vrácení spotřební daně za zdaňovací období 11/2006.

Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného vyplývá, že daňový subjekt (žalobce) neprokázal ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), že množství ISOPARU, který měl spotřebovat při své podnikatelské činnosti, skutečně spotřeboval, a to ani na výzvu správce daně.

Mezi Celním úřadem Brno a žalobcem není sporu o tom, že žalobce prováděl na základě smlouvy o tribotechnickém servisu u společnosti BOSCH DIESEL, s.r.o. management kapalin, přičemž žalobce v rámci podnikatelské činnosti dodával a používal m.j. ostatní benzíny s označením ISOPAR H a ISOPAR L k testování čerpadel ve strojích označených jako „potápka“ a k čištění dílů čerpadel ve strojích označených jako „pračka“, tj. používal ISOPAR v rámci podnikatelské činnosti. Celní úřad Brno ve shodě s žalobcem nemá pochybnosti o tom, že ISOPAR použitý ve strojích s označením „pračka“ byl spotřebován ve smyslu ust. § 56a odst. 3 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o SPD“).

Spor mezi stranami je o výklad pojmu spotřeba, který je v daném případě rozhodný pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně v souvislosti s použitím ISOPARU ve strojích s označením „potápka“. Žalobce zastává názor, že ISOPAR byl ve strojích s označením „potápka“ spotřebován ve smyslu ust. § 56a citovaného zákona, a proto mu vznikl nárok na vrácení spotřební daně. Žalovaný se ztotožnil s výkladem pojmu spotřeba uplatněným Celním úřadem Brno a navíc dodal, že za spotřebované je třeba považovat ostatní benzíny pouze tehdy, pokud v průběhu jejich použití zcela zaniknou jako takové, tj. po použití již není k dispozici kapalina, kterou je možné označit jako ostatní benzín. Ze sdělení daňového subjektu a společnosti BOSCH DIESEL, s.r.o. vyplývá, že byl použitý ISOPAR předáván

společnosti A.S.A. spol. s r.o. za účelem jeho likvidace. Žalovaný dále zjistil, že použitý ISOPAR nebyl společností A.S.A. spol. s r.o. zlikvidován, ale bylo s ním nakládáno dalšími subjekty, které jej od společnosti A.S.A. spol. s r.o. postupně odkoupily. ISOPAR, který je předmětem spotřební daně z minerálních olejů, byl žalobcem uveden do volného daňového oběhu, přičemž spotřební daň byla žalobcem zaplacená. Žalobce používal ISOPAR v rámci podnikatelské činnosti a po použití a ztrátě vlastností, které umožňují testování čerpadel, jej předával společnosti A.S.A. spol. s r.o., která jej dále prodávala. Na základě těchto skutečností žalovaný dospěl k závěru, že nárok na vrácení daně použitím ISOPARU ve strojích „potápka“ nevznikl, protože ISOPAR použitím nezanikl a nadále se nacházel ve volném daňovém oběhu a nakládaly s ním další podnikatelské subjekty. Jak prodej ostatních benzínů (v dané věci ISOPARU), tak i jejich upotřebení při výrobě topného média (výroba tepla) jsou použitím zboží, se kterým ust. § 56a odst. 1 zákona o SPD vylučuje možnost uplatnění nároku na vrácení spotřební daně. Použitím ISOPARU ve strojích „potápka“ nedochází k takovému znečištění, aby došlo ke změně sazebního zařazení, výstupem je proto opět lakový benzín (ISOPAR), což bylo zjištěno laboratorním rozbořem vzorku odebraného ISOPARU provedeným Ústavem paliv a maziv a.s. Žalovaný nepřistoupil k provedení navrhovaných výsledků osob uvedených v doplnění odvolání ze dne 24.9.2007, ve kterém žalobce navrhl provedení výsledku pracovníků žalobce a pracovníků společnosti BOSCH DIESEL, s.r.o., neboť výsledek považuje žalovaný za zbytečný. Způsob použití a následné předávání ISOPARU společnosti A.S.A. spol. s r.o. bylo dostatečně vysvětleno. Žalobcem navržené výsledky nemohou odpovědět na otázku, zda byl ISOPAR použitý v zařízeních „potápka“ spotřebován ve smyslu ust. § 56a zákona o SPD. Otázka spotřeby je otázkou interpretační a případné provedení výsledků žalobcem navržených osob by na výsledku věci nic nezměnilo.

Žalobce v žalobě zejména namítl, že neurčitý pojem „spotřeba“ představuje specifický druh správního uvážení o konkrétní skutkové podstatě. Při výkladu pojmu je nutno respektovat standardní interpretační metody. Žalovaný si pojem spotřeba nemůže vyložit jakkoli. Žalovaný při výkladu pojmu spotřeba zvolil další kriteria, která jsou nad rámec obecného pojmu spotřeba běžně vnímána. V případě žalobce byly minerální oleje v technologickém procesu výroby spotřebovány tím, že je již nebylo možno pro účel výroby v důsledku jejich znečištění nadále použít. Zákon v případě spotřeby minerálních olejů nehovoří o změně kódu nomenklatury a žalovaný účelově k termínu spotřeba doplnil nutnost změny kódu nomenklatury.

Žalovaný svým výkladem nároku na vrácení daně a spotřeby minerálních olejů v rozporu se zákonem rozšířil explicitně vyjmenované podmínky pro právo uplatnění nároku na vrácení daně o pojem spotřeba a naopak nesprávným výkladem zúžil pojem spotřeba minerálních olejů. Podstatnou skutečností je, že po použití minerálních olejů při poskytování tribotechnického servisu byly tyto minerální oleje shromážděny v kontejnerech a předány k likvidaci, kterou měla zajišťovat společnost A.S.A. spol. s r.o. Žalobce prokázal, že poskytování tribotechnického servisu končí až předáním použitých minerálních olejů k likvidaci.

Ohledně Celním úřadem Brno odebraných vzorků žalovaný namítl, že vzorky byly odebrány v zanedbatelném množství (maximálně 3x1000 ml), které nelze považovat za reprezentativní vzorek. V závodech BOSCH DIESEL, s.r.o. bylo denně použito a následně spotřebováno přibližně 3000 – 4500 l ostatního benzínu ISOPAR H. Odebrané vzorky fakticky prokázaly složení pouze odebraného množství a nikoli spotřeby jako takové.

Celní úřad Brno žalobce o provedení místního šetření dne 17.8.2006 a dne 11.10.2006 neinformoval a znemožnil tak žalobci uplatnit své právo klást při ústním jednání otázky ve smyslu ust. § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu. Žalovaný v rozhodnutí konstatuje, že

k výpovědím zachyceným v protokolech o ústních jednáních nepřihlížel, ač Celní úřad Brno z těchto výpovědí vycházel při dalším dokazování, čímž poškodil žalobce.

Žalobce poskytoval tribotechnický servis pro společnost BOSCH DIESEL, s.r.o. od 1.1.2000 do 31.12.2006. Do 31.12.2003 byl účinný zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních. Správcem spotřebních daní byl Finanční úřad Brno II., který žalobci po prověření všech skutečností nárok na vrácení daně dle ust. § 12h zákona č. 587/1992 Sb. přiznával. Použití minerálních olejů v rámci tribotechnického servisu se od 1.1.2000 do 31.12.2006 nezměnilo. Princip placení a nároku na vrácení daně byl v období do 31.12.2003 prakticky totožný se současnou právní úpravou. Daňová povinnost žalobci vznikla dnem dovozu vybraného výrobku a nárok na vrácení spotřební daně vznikl dnem spotřeby technických benzínů nebo mazacích olejů pro jiné účely, než je prodej, pohon motoru nebo výroba směsí. Přes shora uvedené Finanční úřad Brno II. rozhodl v prakticky stejném případě zcela odlišně.

Žalovaný neprovedl žalobcem navržený výslech osob, a to zaměstnanců společnosti BOSCH DIESEL, s.r.o., kteří se měli vyjádřit k faktickému použití minerálních olejů ve výrobě a k jejich likvidaci. Dále žalovaný neprovedl výslech zaměstnanců žalobce, kteří prováděli výměnu použitých minerálních olejů ve strojích „pračka“ a „potápka“. Dále žalovaný neprovedl výslech alespoň některého směnového mistra v závodu BOSCH DIESEL, s.r.o., kteří byli fakticky přítomni při nakládání s minerálními oleji. Návrh na výslech uvedených osob včetně sdělení, k jakým otázkám se mají vyjádřit, byl Celnímu úřadu Brno doručen dne 25.9.2007. Tím, že žalovaný bezdůvodně odmítl žalobcem navržené důkazní prostředky, porušil ust. § 31 odst. 2 daňového řádu, ale i zásadu volného hodnocení důkazů a zásadu zákonnosti.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že vycházel z premisy, že spotřební daň je možné vrátit pouze tehdy, pokud je předmět daně podle ust. § 45 odst. 1 písm. a) zákona o SPD spotřebován tak, že zanikne například tím, že shoří, vypaří se nebo se vlivem znečištění, příp. chemické reakce, přemění na jinou látku, která nebude ostatním benzínem kódu nomenklatury 271011. Pouze tak lze zabránit tomu, aby se v režimu volného daňového oběhu nemohl po použití k podnikatelským účelům nacházet nezdaněný ostatní benzín. Opačný výklad by vedl k závěru, že v režimu volného daňového oběhu je možné obchodovat s benzíny, které sice obecně nepodléhají spotřební dani, ale spotřební daň by z nich za pomoci různých technologií nemohla být nikdy vybrána, resp. by byla vybrána a následně by musela být vrácena, čímž by byl popřen smysl zákona o SPD a umožnilo by to rozsáhlé úniky na spotřebních daních.

Šetřením celních orgánů bylo zjištěno, že použitý ISOPAR, který žalobce předával k likvidaci dalšímu subjektu, byl předmětem postupných prodejů dalším subjektům a i jeho konečným použitím (alespoň zčásti) byla výroba tepla. Prodej a výroba tepla jsou činnosti, které vylučují vrácení spotřební daně. Nárok na vrácení spotřební daně vzniká dnem spotřeby a nikoli předáním použitých benzínů k likvidaci (která navíc neproběhla). Žalovaný poté, co žalobce neunesl důkazní břemeno, sám prostřednictvím laboratorního rozboru prokázal, že ISOPAR byl spotřebováván pouze ve strojích „pračka“ a naopak nebyl spotřebováván ve strojích „potápka“. Je pravdou, že strojem „potápka“ prošlo mnohem větší množství ISOPARU, než představoval odebraný vzorek a navíc odběr byl proveden v jiném zdaňovacím období. Další vzorky ISOPARU byly ze strojů „potápka“ odebrány po 31.12.2006, kdy již tribotechnický servis prováděla jiná společnost, byť za obdobných podmínek, kdy paradoxně mohl být použitý ISOPAR více znečištěn například o konzervační látky. Přesto byl výsledkem laboratorního rozboru opět lakový benzín stejné podpoložky celního sazebníku 27101121. Náplně se ve strojích „potápka“ vyměňovaly pouze díky vizuálnímu vjemu pracovníků obsluhy (kritérium transparentnosti). Vzhledem k výsledkům laboratorního rozboru (množství nečistot a absence vody) nemohlo jít v případě odběru vzorků ze strojů „potápka“ o výjimky. Výsledky žalobcem navržených osob by výkladovou

otázku termínu spotřeba nemohly řešit. Tyto svědecké výpovědi by žádné nové informace nepřinesly, neboť žalovanému bylo již po doplnění spisu známo, jak bylo s ISOPAREM v rámci tribotechnického servisu nakládáno a měl k dispozici několik výsledků laboratorního zkoumání. Prováděním neúčelných výsledků by navíc došlo k dalšímu prodloužení doby řízení a jeho prodražení.

Krajský soud v Brně přezkoumal v rozsahu žalobních bodů napadená rozhodnutí žalovaného, stejně tak i řízení, která předcházela jejich vydání.

**Ve věci vedené před spojením pod sp. zn. 30 Af 18/2010 (napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 3.12.2009, č.j. 7390-2/2009-010100-21) rozhodl soud rozsudkem ze dne 13.7.2011, č.j. 30 Af 18/2010 – 60.**

**Ve věci vedené před spojením pod sp. zn. 30 Af 20/2010 (napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 2.12.2009, č.j. 7126-2/2009-010100-21) rozhodl soud rozsudkem ze dne 13.7.2011, č.j. 30 Af 20/3010 – 60.**

**Ve věci vedené před spojením pod sp. zn. 30 Af 21/2010 (napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 2.12.2009, č.j. 7307-2/2009-010100-21) rozhodl soud rozsudkem ze dne 27.5.2011, č.j. 30 Af 21/2010 – 60.**

**Ve věci vedené před spojením pod sp. zn. 30 Af 21/2012, původně 30 Ca 96/2009 (napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 19.5.2009, č.j. 2474/08/1198-7/2009-010100-21), rozhodl soud rozsudkem ze dne 24.2.2011, č.j. 30 Ca 96/2009 – 58.**

**Ve věci vedené před spojením pod sp. zn. 30 Af 22/2010 (napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 2.12.2009, č.j. 7310-2/2009-010100-21) rozhodl soud rozsudkem ze dne 10.5.2011, č.j. 30 Af 22/2010 – 59.**

**Ve věci vedené před spojením pod sp. zn. 30 Af 24/2012, původně 30 Ca 97/2009 (napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 19.5.2009, č.j. 2480/08/1198-3/2009-010100-21), rozhodl soud rozsudkem ze dne 24.2.2011, č.j. 30 Ca 97/2009 – 53.**

**Ve věci vedené před spojením pod sp. zn. 30 Af 25/2010 (napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 3.12.2009, č.j. 7309-2/2009-010100-21) rozhodl soud rozsudkem ze dne 10.5.2011, č.j. 30 Af 25/2010 – 60.**

**Ve věci vedené před spojením pod sp. zn. 30 Af 25/2012, původně 30 Ca 99/2009 (napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 19.5.2009, č.j. 2482/08-1198-6/2009-010100-21), rozhodl soud rozsudkem ze dne 28.4.2011, č.j. 30 Ca 99/2009 – 60.**

**Ve věci vedené před spojením pod sp. zn. 30 Af 26/2010 (napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 3.12.2009, č.j. 7367-2/2009-010100-21) rozhodl soud rozsudkem ze dne 10.5.2011, č.j. 30 Af 26/2010 – 59.**

**Ve věci vedené před spojením pod sp. zn. 30 Af 26/2012, původně 30 Ca 101/2009 (napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 19.5.2009, č.j. 2491/08/1198-8/2009-010100-21), rozhodl soud rozsudkem ze dne 24.2.2011, č.j. 30 Ca 101/2009 – 58.**

**Ve věci vedené před spojením pod sp. zn. 30 Af 27/2012, původně 30 Ca 102/2009 (napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 19.5.2009, č.j. 2494/08/1198-4/2009-010100-21), rozhodl soud rozsudkem ze dne 25.2.2011, č.j. 30 Ca 102/2009 – 59.**

**Ve věci vedené před spojením pod sp. zn. 30 Af 32/2012, původně 30 Ca 118/2009 (napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 16.7.2009, č.j. 2493/08/1198-12/2009-010100-21), rozhodl soud rozsudkem ze dne 3.3.2011, č.j. 30 Ca 118/2009 – 64.**

**Ve věci vedené před spojením pod sp. zn. 30 Af 49/2012, původně 30 Ca 117/2009 (napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 16.7.2009, č.j. 2471/08/1198-10/2009-010100-21), rozhodl soud rozsudkem ze dne 24.2.2011, č.j. 30 Ca 117/2009 – 46.**

**Ve věci vedené před spojením pod sp. zn. 30 Af 50/2012, původně 30 Ca 98/2009 (napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 19.5.2009, č.j. 2481/08/1198-9/2009-010100-21), rozhodl soud rozsudkem ze dne 28.4.2011, č.j. 30 Ca 98/2009 – 57.**

**Ve věci vedené před spojením pod sp. zn. 30 Af 51/2012, původně 30 Ca 100/2009 (napadeného rozhodnutí žalovaného ze dne 19.5.2009, č.j. 2483/08/1198-5/2009-010100-21), rozhodl soud rozsudkem ze dne 25.2.2011, č.j. 30 Ca 100/2009 – 60.**

V uvedených rozhodnutích dospěl soud k závěru, že žaloba je důvodná. K závěru o úspěšnosti žaloby dospěl soud na základě nemožnosti vyložit pojem spotřeba, když dospěl k závěru, že tento pojem je proto třeba vykládat ve vztahu ke konkrétně zjištěným skutkovým okolnostem případu a za tím účelem bylo nutné provést výslech žalobcem navržených svědků. Nevyslechnutí žalobcem navržených svědků představuje podstatné porušení ustanovení před správním orgánem (§ 2 odst. 3 daňového řádu), které má vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé (§ 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s.). Zároveň soud v předcházejících rozhodnutích dospěl k závěru, že žalobce měl na základě předchozí správní praxe, kdy mu byl přiznáván nárok na vrácení spotřební daně, legitimní očekávání, že takto k němu bude přistupováno ze strany správních orgánů při obdobné právní úpravě i nadále. Soud taktéž shledal pochybení správních orgánů, které své závěry postavily zvláště na odběru vzorků a následném laboratorním rozboru. Odběry vzorků však byly prováděny v jiném zdaňovacím období a jen v zanedbatelném množství. I z těchto důvodů a za takové důkazní situace bylo potřebné, aby bylo vyhověno návrhu žalobce na doplnění dokazování o výpovědi dalších svědků. Z uvedených důvodů soud rozhodnutí žalovaného zrušil pro vady řízení (§ 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s.) a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

**Proti uvedeným rozhodnutím brojil žalovaný kasačními stížnostmi, o kterých rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 8.3.2012, č.j. 9Afs 74/2011 – 115 (30 Af 18/2010), rozsudkem ze dne 8.3.2012, č.j. 9Afs 73/2011 – 115 (30 Af 20/2010), rozsudkem ze dne 8.3.2012, č.j. 9Afs 76/2011 – 97 (30 Af 21/2010), rozsudkem ze dne 16.2.2012, č.j. 9Afs 51/2011 – 131 (30 Af 21/2012), rozsudkem ze dne 16.2.2012, č.j. 9Afs 67/2011 – 113 (30 Af 22/2010), rozsudkem ze dne 16.2.2012, č.j. 9Afs 53/2011 – 126 (30 Af 24/2012), rozsudkem ze dne 28.3.2012, č.j. 9Afs 47/2011 – 108 (30 Af 25/2010), rozsudkem ze dne 16.2.2012, č.j. 9Afs 46/2011 – 114 (30 Af 25/2012), rozsudkem ze dne 28.3.2012, č.j. 9Afs 49/2011 – 108 (30 Af 26/2010), rozsudkem ze dne 16.2.2012, č.j. 9Afs 48/2011 – 128 (30 Af 26/2012), rozsudkem ze dne 16.2.2012, č.j. 9Afs 50/2011 – 126 (30 Af 27/2012), rozsudkem ze dne 23.2.2012, č.j. 9Afs 54/2011 – 135 (30 Af 32/2012), rozsudkem ze dne 28.3.2012, č.j. 9Afs 52/2011 – 112 (30 Af 49/2012), rozsudkem ze dne 25.4.2012, č.j. 9Afs 60/2011 – 108 (30 Af 50/2012) a rozsudkem ze dne 25.4.2012, č.j. 9Afs 55/2011 – 130 (30 Af 51/2012), v nichž konstatoval, že Nejvyšší správní soud nesdílí úvahu krajského soudu, dle které bylo stěžejním důvodem, pro který krajský soud zrušil žalobou napadené správní rozhodnutí, žalobcem namítané pochybení stěžovatele, který neprovedl navrhované výslechy svědků, ačkoli tyto byly dle názoru krajského soudu klíčovými pro náležité zjištění skutkového stavu a pro objasnění pojmu spotřeba ve smyslu výše zmiňovaného § 56a zákona o spotřebních daních. V postupu stěžovatele Nejvyšší správní soud nespatořoval porušení ustanovení o řízení před správním orgánem. Dále Nejvyšší správní soud konstatoval, že**

*„sporný výklad pojmu spotřeba je otázkou nikoli skutkovou, ale otázkou právní a výkladovou, přičemž případné provedení výsledků žalobcem navržených svědků nemohlo na tuto otázku žádným způsobem odpovědět. Krajský soud se proto v předcházejícím soudním řízení měl zabývat meritem věci, tj. vyložit a náležitě odůvodnit, zda stěžovatelem provedený výklad pojmu spotřeba (včetně závěru stěžovatele o nutnosti změny sazebního zařazení a kódu nomenklatury použitého minerálního oleje) byl učiněn v souladu se zákonem či nikoli. Pokud tak krajský soud neučinil a naproti tomu stěžovateli vytýkal procesní pochybení, jichž se tento nedopustil, nelze těmto závěrům přisvědčit, a Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační námitku stěžovatele důvodnou.“*

V další části citovaných rozhodnutí *„Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani závěrům krajského soudu, dle kterých není z odůvodnění rozhodnutí stěžovatele zřejmé, z jakého důvodu správní orgány změnily svou dosavadní správní praxi, když za účinnosti obdobné právní úpravy obsažené v § 12h zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, Finanční úřad Brno II přiznával žalobci nárok na vrácení spotřební daně.“* a dále uvedl, že *„závěry krajského soudu, dle kterých měl žalobce mít na základě předchozí správní praxe finančního úřadu legitimní očekávání, že mu při obdobné právní úpravě bude i nadále přiznáván nárok na vrácení spotřební daně, nemohou obstát.“*

Odůvodnění vytýkaného procesního pochybení při odběru vzorků celními orgány v provozovně společnosti BOSCH DIESEL Nejvyšší správní soud shledal nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., když uvedl, že *„odůvodnění soudního rozhodnutí v části týkající se namítaného pochybení stěžovatele při odběru vzorků obsahuje kusé a ničím nepodložené konstatování, že odběry vzorků byly prováděny v jiném zdaňovacím období a jen v zanedbatelném množství. Ačkoli žalobce v podané žalobě poukazuje na skutečnost, že v rámci tribotechnického servisu se použití minerálních olejů v období do 31. 12. 2006 nijak nezměnilo, krajský soud přesto stěžovateli vytýká provedení odběru vzorků v jiném zdaňovacím období a v zanedbatelném množství, aniž by tyto své závěry jakkoli blíže odůvodnil. Na základě jaké úvahy či jakých skutkových a právních důvodů k takovému závěru krajský soud dospěl, již z rozhodnutí zřejmé není. Nejvyšší správní soud proto shledal důvodnou i kasační námitku stěžovatele uplatněnou dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.“*

Soud v navazujícím řízení po spojení věcí ke společnému projednání přistoupil k opětovnému hodnocení námitek žalobce.

Dle názoru Nejvyššího správního soudu bylo úkolem zdejšího soudu v předchozím řízení především vyřešit otázku výkladu **pojmu spotřeba**. Soud se proto při nynějším projednání věci primárně zaměřil na definici pojmu spotřeba a na aplikaci z ní vycházejících závěrů pro vedené řízení.

Pojem spotřeba není zákonem o spotřebních daních výslovně definován a je tedy třeba vycházet při stanovení obsahu z dalších ustanovení zákona o spotřebních daních. Je třeba taktéž konstatovat, že pro účely daňového práva je třeba vycházet z chápání pojmu spotřeba tak, aby co nevíce odpovídal normám daňového práva.

Podle ustanovení § 45 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních jsou předmětem daně tyto minerální oleje: motorové benziny, ostatní benziny a letecké pohonné hmoty benzinového typu uvedené pod kódem nomenklatury 2710 11.

Podle ustanovení § 56a odst. 1 zákona o spotřebních daních vzniká nárok na vrácení daně právníckým 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, pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v § 45 odst. 2.

Podle odst. 3 citovaného ustanovení nárok na vrácení daně vzniká dnem spotřeby ostatních benzinů pro jiné účely, než je prodej, pohon motorů, výroba tepla nebo výroba směsí uvedených v § 45 odst. 2.

Na základě ustanovení § 56a odst. 1 a 3 zákona o spotřebních daních lze tedy pojem spotřeba pro účely vrácení spotřební daně negativně vymezit jako prodej, pohon motorů, výroba tepla nebo výroba směsí uvedených v § 45 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Naopak na základě ustanovení § 56a odst. 1 zákona o spotřebních daních lze konstatovat, že jedním z definičních znaků spotřeby pro účely vrácení spotřební daně je prokazatelné použití v rámci podnikatelské činnosti.

Za spotřebu však nelze považovat jakékoliv použití v rámci podnikatelské činnosti. Za spotřebu, pro účely vrácení spotřební daně, je třeba považovat jen takové použití, při kterém zboží, které je předmětem spotřební daně zanikne. Bez dalšího lze považovat za spotřebované to zboží, které při použití fyzicky zanikne. Takové vymezení spotřeby však samo o sobě není dostatečné. Co lze dále považovat za zánik zboží, je třeba dovodit na základě ustanovení § 45, který definuje předmět spotřební daně v případě minerálních olejů. Z citovaného ustanovení je patrné, že předmět daně je určen dvěma definičními znaky. Prvním je jeho slovní vymezení a druhým je kód nomenklatury. Na základě svých podstatných znaků se zboží zařazuje do určitých skupin podle převažujících společných znaků, přičemž tyto skupiny jsou následně označovány společným kódem nomenklatury. Jestliže zákon o spotřebních daních využívá pro vymezení předmětu daně kódu nomenklatury, je zřejmé, že vlastnosti, které zboží má pro účely zařazení pod ten který kód nomenklatury, jsou významné i pro definování předmětu spotřební daně, resp. pro zdanění toho kterého zboží spotřební daní.

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

Soud tedy považuje za správný názor žalovaného, dle kterého je třeba zkoumat vlastnosti zboží s ohledem na jeho celní zařazení pod určitý kód nomenklatury.

Argumentace žalobce příklady injekčních stříkaček nebo dezinfekčních roztoků není v souzené věci případná. Podstatnou vlastností žalobcem jmenovaného zboží je jejich sterilita, neboť uvedené zboží je použitelné, při respektování ochrany zdraví, pouze jedinkrát. Oproti tomu minerální oleje si své vlastnosti mohou (nikoliv musí) zachovat i po vícenásobném použití. To, že žalobce používal minerální olej určitým způsobem, neznamená, že po jeho použití stále neměl tento olej (benzin) vlastnosti, které umožňovaly jeho další použití v jiných procesech, v nichž by mohl být předmětný benzin použit (např. výroba tepla), aniž by vznikl žalobci nárok na vrácení spotřební daně.

Zároveň je podstatnou otázkou, ke kterému okamžiku je třeba zjišťovat, zda bylo nebo nebylo zboží spotřebováno (tedy fyzicky zaniklo nebo ztratilo své podstatné vlastnosti). V této otázce dospěl soud k závěru, že rozhodným okamžikem je ukončení té konkrétní části procesu, ve které bylo předmětné zboží použito pro účel, ke kterému bylo dodáno do tribotechnického servisu. Celní úřad tedy řádně ověřoval spotřebu benzinů po ukončení činnosti praček a potápek. K tomuto závěru soud dospěl na základě dvou skutečností. Jednak na základě obsahu smluv mezi žalobcem a společností BOSCH DIESEL, a to ať už ve znění před uzavřením dodatku ohledně vlastnictví použitých olejů nebo před uzavřením. V obou

případech je rozhodným okamžikem ukončení použití benzinů v testovacích zařízeních, neboť buď při vypouštění přešlo vlastnictví benzinu na společnost BOSCH DIESEL (viz Odpověď na dožádání ze dne 23.8.2006, sp.zn. 5007-03/06-2163-02) a tedy v daném okamžiku i k ukončení podnikatelské činnosti žalobce u společnosti BOSCH DIESEL, nebo vlastnictví nepřešlo a pak použité benziny zůstaly ve vlastnictví žalobce, který tím pádem disponoval všemi oprávněními a povinnostmi vyplývajících z vlastnického práva k věci. Druhou skutečností, která vedla soud k výše uvedenému závěru, je smysl právní úpravy spotřebních daní. Tím je podrobit dani zboží, které má určité vlastnosti. Vrácení daně je následně vázáno na zánik těchto vlastností při podnikatelské činnosti subjektu. Předmětem činnosti žalobce bylo zajistit médium pro činnost strojů pračka a potápka. Toto médium se také v těchto strojích opotřebovávalo a mohlo dojít k jeho znehodnocení. Okamžik smíchání použitých olejů v IBC kontejnerech nelze označit jako okamžik spotřeby předmětných benzinů. V případě, že by soud přistoupil na tento, žalobcem nastíněný závěr, bylo by možno dospět k závěru, že i zboží, které má stále zachované vlastnosti, pro které je předmětem daně, může být spotřebováno tím, že v odpadním kontejneru bude kontaminováno jiným zbožím, znehodnoceným v jiné fázi činnosti subjektu, nebo i při zcela jiné činnosti téhož subjektu, nebo jiných subjektů. Takový závěr by však vedl k nepatřičnému výkladu zákona, který by v konečném důsledku vedl k možnosti zásadních daňových úniků.

Žalobce dále namítal pochybení při odběrech vzorků. V souzené věci byly v období, kdy žalobce poskytoval společnosti BOSCH DIESEL tribotechnický servis, provedeny odběry celkem třikrát, a to 21.7.2006, 27.10.2006 a 7.11.2006. V případě odběru ze dne 21.7.2006 není ve správním spise založen úřední záznam o provedeném odběru, ale toliko protokol o odběru vzorku. V případě dalších dvou odběrů je ve správním spise založen jak úřední záznam, tak i protokoly o odběru vzorků. Vzorky byly odebrány ve všech případech celním kontrolorem R. S., proti němuž vznesl žalobce námitku, že odběry **nebyly provedeny oprávněnou osobou**. Námitka provedení odběru vzorků neoprávněnou osobou není důvodná, neboť žalovaný doložil, že R. S., celní kontrolor, již od 20.1.2005 disponoval osvědčením o absolvování specializační přípravy pro „Odběr vzorků orgány celní správy“ (osvědčení Celní správy České republiky, Generálního ředitelství cel, Institut vzdělávání, č.j. 806014/8450/VZ-5/2005/20 ze dne 20.1.2005). Odběr vzorků byl tedy proveden osobou oprávněnou.

**Žalobce dále ve vztahu k odběru vzorků namítl, že o odběru nebyl sepsán protokol o ústním jednání § 12 zákona o správě daní a poplatků.** Podle ustanovení § 41 odst. 6 zákona o spotřebních daních může celní úřad v rámci svých oprávnění podle § 41 odst. 3 až 5 zákona o spotřebních daních odebírat vzorky vyráběných, zpracovávaných, skladovaných i dopravovaných vybraných výrobků.

Podle ustanovení § 15 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků o místním šetření sepíše pracovník správce daně podle povahy šetření protokol nebo úřední záznam. Došlo-li při místním šetření k zajištění věcí, předá pracovník správce daně opis protokolu osobě, u níž k zajištění došlo, i bez její žádosti.

Z citovaných ustanovení vyplývá, že celní orgán měl právo provést odběr vzorků.

V případě odběru vzorku ze dne 21.7.2006 je ze správního spisu patrné, jak soud již výše uvedl, že k protokolu o odběru vzorku není připojen úřední záznam jako v případě dalších dvou odběrů. Nicméně listiny založené ve správním spise je třeba posuzovat primárně podle jejich obsahu a nikoliv podle toho, jak je ta která listina nazvána.

Podle ustanovení § 13 zákona o správě daní a poplatků úřední záznam zachycuje skutečnosti mající vztah k daňovým spisům jinde neuvedené, např. různá ústní sdělení, oznámení, poznámky, obsah telefonických hovorů, odkazy na jiné spisové materiály, výpisy ze záznamů ať již vlastních nebo cizích a další skutečnosti k věci se vztahující a zjištěné

správcem daně. Úřední záznam podepíše pracovník správce daně, který ho vyhotovil, s uvedením data. V úředním záznamu odkáže též na zdroj informace v záznamu uvedené. Pro další náležitosti úředního záznamu platí přiměřeně ustanovení týkající se protokolu.

Podle ustanovení § 12 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků z protokolu musí být zejména patrné, kdo, kde a kdy daňové řízení prováděl, které osoby se zúčastnily, označení hlavního předmětu jednání, souvislé vyličení jeho průběhu, označení dokladů a jiných listin odevzdaných při jednání nebo podstatný obsah listin předložených k nahlédnutí, udělená poučení, vyjádření poučených osob, jejich návrhy nebo námitky směřující proti obsahu protokolu, rozhodnutí o těchto návrzích nebo námitkách apod. Nahrazuje-li protokol podání, musí mít též jeho náležitosti.

S ohledem na ustanovení § 12 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků ve spojení s ustanovení § 13 věta poslední téhož zákona je třeba zhodnotit, jaké údaje jsou patrné z protokolu o odběru vzorků. Z citovaného protokolu lze seznat, že úkony prováděl celní kontrolor R. S., Celní úřad Jihlava (kdo), ve firmě H. BLOCH, a.s., provoz Bosch, Jihlava-Pávov (kde), dne 21.7.2006 v 9:20 hodin (kdy). Z protokolu je patrné, že odběru se zúčastnili celní inspektor a p. S. V., zástupce kontrolovaného subjektu (které osoby se zúčastnily) a předmětem šetření byl odběr Isobaru H, testovací kapaliny ke zkoušce těsnosti čerpadel, pro účely kontroly sazebního zařazení, a to z IBC kontejneru o obsahu 1.000 litrů (označení hlavního předmětu jednání). Zároveň je z protokolu patrné, že byl odběr proveden vakuovou pumpou z uvedeného kontejneru v množství 3x500 ml, vzorek byl zajištěn plombou č. 2163/210 a celní páskou (souvislé vyličení jeho průběhu). V protokolu jsou taktéž zachycená, byť pravděpodobně předtištěná, vyjádření kontrolovaného subjektu bez dalších poznámek.

Na základě uvedeného má soud za to, že protokol o odběru vzorku je listinou způsobilou nahradit úřední záznam o místním šetření, když splňuje podstatné náležitosti, které jsou na takový záznam kladeny zákonem o správě daní a poplatků.

V případě odběru vzorků realizovaných dne 27.10.2006 a 7.11.2006 je součástí správního spisu i Úřední záznam o místním šetření, č.j. 7367-02/06-2163-02, jehož přílohou jsou protokoly o odběru vzorků. Z obsahu úředního záznamu není patrné, že by v rámci místního šetření došlo k ústnímu jednání, o kterém by bylo nutné sepsat protokol o ústním jednání. Žalobce ani sám nenamítá, že by se v průběhu místního šetření vyskytly skutečnosti, které by odůvodňovaly sepsání protokolu o ústním jednání, když pouze namítá, že tento protokol nebyl sepsán. Z ustanovení § 15 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků je patrné, že volba zachycení místního šetření je dána správcem daně, ale musí odpovídat zachycované procesní situaci. O protokolech o odběru vzorku platí shora uvedené. V případě, že by nebylo místní šetření zachyceno v souladu se zákonem, může být řízení před správcem daně stíženo procesní vadou. Nicméně existenci procesní vady v souzené věci nelze dovodit z toliko prostého, nezdůvodněného požadavku na zachycení místního šetření v protokolu o ústním jednání.

Ve vztahu k úřednímu záznamu je třeba dát žalobci za pravdu, že v protokolu o odběru vzorku č.j. 2163-06-11-003 ze dne 7.11.2006 je uvedena osoba pana L. A., jako osoby, která se účastnila odběru vzorku a tato osoba není zachycena v Úředním záznamu o místním šetření č.j. 7367-02/06-2163-02. Soud však neshledal, že by neuvedením osoby L. A. v úředním záznamu vznikla procesní vada takové intenzity, která by mohla vést k nemožnosti použít odebrané vzorky jako důkazy v předmětném řízení. Přítomnost další osoby zachytil protokol o odběru vzorku, v tomto protokole nebyly uvedeny žádné námitky zástupce daňového subjektu proti přítomnosti osoby L. A. při odběru a úřední záznam na protokol o odběru vzorku výslovně odkazuje. L. A. taktéž osobně protokol o odběru vzorku podepsal. Soud má tak za to, že v této rovině protokol o odběru vzorku splňuje všechny náležitosti a neuvedení osoby L. A. v úředním záznamu není zásadní procesní vadou.

Soud neshledal důvodnou námitku, že v poznámkách protokolů o odběru vzorků jsou uvedeny informace, které nejsou součástí úředního záznamu. Při konfrontaci protokolů o odběru vzorků ze dne 27.10.2006 a 7.11.2006 a Úředního záznamu o místním šetření č.j. 7367-02/06-2163-02 dospěl soud k závěru, že informace obsažené v poznámkách jednotlivých protokolů jsou v širším vyjádření obsaženy v bodě 5 úředního záznamu, kde je popisován odběr vzorků.

Jestliže žalobce namítá, že množství odebraných benzinů nebylo reprezentativním vzorkem pro prokázání spotřeby jako takové, neboť prokazovaly pouze složení odebraného množství, neshledal soud ani tuto námitku důvodnou. Hodnocení námitky je ovlivněno výše provedeným hodnocením pojmu spotřeba jako takového. Jestliže soud charakterizoval spotřebu i jako změnu podstatných vlastností zboží, která ve svém důsledku znamená změnu zařazení zboží pod kód nomenklatury, je zjištění vlastností zboží zásadní otázkou pro hodnocení právní otázky, tedy zda došlo ke spotřebě zboží nebo nikoliv. K samotnému odebranému množství platí obdobné premisy jako pro hodnocení odběru vzorků v jiných zdaňovacích obdobích, protože je soud shrnuje pro obě námitky následovně. Ze všech provedených odběrů je zřejmé, že odběry byly prováděny pouze v některých zdaňovacích obdobích. Nejvyšší správní soud poukázal ve svých rozhodnutích na skutečnost, že „*žalobce v podané žalobě poukazuje na skutečnost, že v rámci tribotechnického servisu se použití minerálních olejů v období do 31. 12. 2006 nijak nezměnilo*“. Tato skutečnost vyplývá nejenom z vyjádření žalobce, ale i ze svědeckých výpovědí, které celní úřad získal v rámci doplnění dokazování po předcházejících zrušujících rozsudcích zdejšího soudu. Na základě těchto listinných důkazů a vyjádření žalobce má soud za prokázané, že k výměně benzinu ISOPAR ve stroji „potápka“ docházelo při omezení jeho transparentnosti, po kterém již nebylo možno vizuálně kontrolovat čištěné zařízení. Transparentnost benzinu byla vždy stanovována na základě testu, který byl ve stroji „potápka“ shodný po celé období používání benzinu dodávaného žalobcem. Zároveň je z provedeného dokazování zřejmé, že nedocházelo v předmětných obdobích k čištění a recyklaci používaného benzinu. Stejně tak má soud za prokázané, že ve strojích „pračka“ byl určován cyklus výměny počtem jednotlivých cyklů, po které byl benzin ISOPAR ve stroji „pračka“ používán.

Na základě uvedeného má soud za dostatečné, pokud byly odběry provedeny v namítaném množství. Žalobce ve své námitce nijak nespороval, že odběr většího množství použitých benzinů by vedl k jinému výsledku. Soud se na základě dokazování provedeného celním úřadem a žalovaným domnívá, že odběr většího množství by sice byl výrazně reprezentativnější, nicméně, jestliže po celou dobu činnosti žalobce pro společnost BOSCH DIESEL byl technologický postup shodný, lze důvodně předpokládat, že by v případě odběru většího množství odebraného benzinu byl výsledek obdobný.

Na základě uvedeného má soud taktéž za dostatečné, pokud byly odběry provedeny pouze v některých zdaňovacích obdobích, když výsledek provedených měření je odvislý od chvíle, kdy je vzorek odebrán a od způsobu, jakým byly benziny ve strojích používány. Jestliže po určitém počtu cyklů byl vzorek ze stroje „pračka“ silně znečištěn, lze předpokládat, že po stejném počtu cyklů a nezměněných výrobních podmínkách by dopadlo testování shodně i v případě více vzorků či většího množství. Stejně tak lze předpokládat, že transparentnost benzinu použitého ve stojích „potápka“ byla snižována obdobně nikoliv v závislosti na zdaňovacím období, nýbrž v závislosti na způsobu použití předmětných benzinů v daném stroji. Výsledek testů by se tedy neměl lišit v závislosti na zdaňovacím období. Nadto je třeba poukázat na rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový subjekt ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 a 9 zákona o správě daní a poplatků, když nikoliv žalovaný, resp. celní úřad, ale žalobce byl povinen unést důkazní břemeno ohledně spotřeby benzinů pro účely vrácení spotřební daně. Vzorky odebrané celním úřadem ve spojení s ostatními důkazy shromážděnými ve věci byly způsobilé zpochybnit tvrzení žalobce o

skutečnostech, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. V této rovině tak má soud za to, že odebrané vzorky jsou způsobilými důkazy, o které bylo možné opřít rozhodnutí ve věci i v jiných zdaňovacích obdobích, než pouze v těch, ve kterých došlo k jejich odběru. Jinou otázkou jsou vzorky odebrané v době, kdy již žalobce tribotechnický servis pro společnost BOSCH DIESEL neposkytoval, neboť tyto vzorky nemohly ovlivnit daňovou povinnost žalobce a nelze se jich vůči žalobci dovolávat.

Žalobce brojil svými námitkami i proti způsobu, jakým byla provedena **místní šetření dne 17.8.2006 a 11.10.2006**. Skutečnost, že uvedená místní šetření byla provedena v rozporu se zákonem, uznal sám žalovaný v žalobami napadených rozhodnutích, přičemž však sám konstatoval, že z uvedených místních šetření nevycházel. Tento závěr žalovaného žalobce v žalobě nijak nerefletoval. Z napadených rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný akceptoval odvolací námitku žalobce, proto není uvedená žalobní námitka důvodná.

V další žalobní námitce napadl žalobce postup celního úřadu, který mu neumožnil uplatnit svá práva ve smyslu ustanovení § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků při **místním šetření u daňového subjektu J. S. – EKOL-S, Jablonec nad Nisou**. Soud z obsahu správního spisu dospěl k závěru, že napadená rozhodnutí byla o výsledky uvedeného místního šetření opřena. Z uvedeného důvodu bylo na místě, aby celní orgány umožnily žalobci realizovat svá práva, kterými v daňovém řízení disponuje. V souzené věci však soud u tohoto procesního pochybení celních úřadu neshledal takovou intenzitu, aby mělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Primárním důvodem doměření daně byl rozdílný výklad pojmu spotřeba. Skutečnost, že použité benziny se po předání společnosti A.S.A., spol. s r.o., dostaly do dalšího oběhu, pouze dokreslovala fakt, že ke spotřebě benzinů při tribotechnickém servisu, který poskytoval žalobce společnosti BOSCH DIESEL, nedošlo. Jádrem výkladu pojmu spotřeba však nemůže být samotná využitelnost směsi vytvořené v IBC kontejneru, nýbrž shora uvedené závěry o tom, co je spotřeba a kdy v souzené věci je třeba posuzovat, zda ke spotřebě zboží došlo či nikoliv. Pro řešení této otázky není výsledek posuzovaného místního šetření významný, a proto nemůže mít namítané procesní pochybení vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

Ohledně možnosti dovolávat se **stálosti předchozí správní praxe** již v souzené věci rozhodoval Nejvyšší správní soud, který ve svých rozsudcích s odkazem na předchozí judikaturu uvedl, že „*Při posouzení otázky, zda v projednávané věci došlo u celních orgánů ke změně rozhodovací správní praxe, tak bylo nutno nejprve vyhodnotit, zda se ve smyslu výše uvedené definice správní praxe, závazná pro další rozhodovací činnost celních orgánů, vůbec vytvořila. Z rozhodnutí Finančního úřadu Brno II, vydaného dne 6. 11. 2003, č. j. 154585/03/289911/7975, které je založeno ve spisovém materiálu (číslo listu 20 soudního spisu), kasační soud ověřil, že z jeho obsahu není zřejmé, jakým způsobem u tohoto úřadu probíhalo řízení o přiznání nároku na vrácení spotřební daně, zda zmiňované rozhodnutí bylo vydáno na základě provedené kontroly, ani zda finanční úřad v průběhu řízení jakkoli ověřoval tvrzení žalobce co do výše uplatněného nároku na vrácení daně. Z předmětného rozhodnutí rovněž není patrné, zda se finanční úřad zabýval výkladem pojmu spotřeba, obsaženého také v tehdy platném a účinném ustanovení § 12h zákona č. 587/1992 Sb., a zda finanční úřad takto přijatý výklad opakovaně ve své rozhodovací činnosti potvrdil, když teprve tehdy by bylo možno ve smyslu výše uvedeného hovořit o zavedení konkrétní správní praxe. V situaci, kdy z předmětného rozhodnutí není možno ověřit, na základě jakého skutkového stavu správní orgán v roce 2003 rozhodoval a z jakých důvodů žalobci přiznal nárok na vrácení spotřební daně, není možno ani usuzovat na vytvoření správní praxe, již by byly celní orgány ve své další činnosti vázány.*“

Žalobce sice předložil soudu před nařízením jednání protokol o ústním jednání před Finančním úřadem Brno II. spolu s přílohami, kterým prokazoval předchozí praxi Finančního

úřadu Brno II., nicméně ani tyto listiny nedosahovaly potřebné kvality, kterou vyžadoval ve svých rozhodnutích Nejvyšší správní soud, neboť ani z žalobcem doložených listin není patrné, z jakých důvodů žalobci přiznal nárok na vrácení spotřební daně. Zároveň uvedené listiny prokazují toliko to, že Finanční úřad Brno II. vycházel při vrácení spotřební daně z formální kontroly inventur, čili na základě předložených listin lze usuzovat, že rozsah kontroly prováděné celními úřady byl oproti praxi finančního úřadu výrazně širší. Žalobce tak neprokázal, že by byly naplněny podmínky pro zohlednění předchozí správní praxe a soud, s ohledem na názor Nejvyššího správního soudu, tak tuto námitku neshledal důvodnou.

Namítaná nepřiměřená délka řízení sama o sobě může mít v případě přezkumu napadeného rozhodnutí vliv pouze na běh lhůt. V souzených věcech soud neshledal, že by došlo k prekluzi práva doměřit daň, protože namítaná délka řízení nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, stejně jako ekonomické důsledky napadených rozhodnutí.

Žalobní námitka **nezahájení daňové kontroly** není důvodná. Ze spisového materiálu vyplývá, že u žalobce nebyly prováděny daňové kontroly, nýbrž bylo rozhodováno o uplatnění nároku na vrácení spotřební daně podle ustanovení § 56a zákona o spotřebních daních, a to v režimu ustanovení § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků.

**Námitka neprovedení výsledků svědků** není za aktuálního procesního stavu důvodná. Jednak Nejvyšší správní soud se k postupu celních orgánů, které nevyslechly žalobcem navržené svědky vyjádřil tak, že „[v] uvedeném postupu stěžovatele Nejvyšší správní soud nespatřuje porušení ustanovení o řízení před správním orgánem. Sporný výklad pojmu *spotřeba* je otázkou nikoli skutkovou, ale otázkou právní a výkladovou, přičemž případné provedení výsledků žalobcem navržených svědků nemohlo na tuto otázku žádným způsobem odpovědět.“ Nadto v mezidobí od původních zrušovacích rozsudků zdejšího soudu do jejich zrušení Nejvyšším správním soudem žalovaný výsledky svědků provedl, soud je provedl jako listinné důkazy a z nich i vycházel při hodnocení věci.

Ohledně žalobní námitky týkající se **údajného nezákonného odejmutí povolení** dle § 22 zákona o SPD ze dne 17.5.2005, č.j. 2325-07/05-0101-023, a to rozhodnutím žalovaného ze dne 29.6.2006, č.j. 6161/06-0101-023, soud rozhodl již v předchozím rozhodnutí, a proto nyní pouze opětovně a shodně uvádí, že proti uvedenému rozhodnutí žalovaného žalobce nevyčerpal opravné prostředky, resp. nepodal si odvolání a následně správní žalobu. Uvedené rozhodnutí proto nabylo právní moci a je závazné i pro soud, soudu tedy nepřísluší za dané situace přezkoumávat jeho zákonnost (§ 75 odst. 2 věta druhá s.ř.s.). Mimo to povinnost daň přiznat a zaplatit není stanovena na základě shora uvedeného Povolení, ale na základě zákona o SPD, to se týká i nároku na vrácení spotřební daně.

Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož 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 v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nemá.

Mimo otázky náhrady nákladů řízení soud znovu posuzoval otázku zaplacených soudních poplatků tak, jak mu uložil Nejvyšší správní soud ve svých kasačních rozhodnutích, ve kterých „K procesnímu postupu krajského soudu v dalším řízení pak Nejvyšší správní soud uvádí, že zejména s ohledem na argumentaci stěžovatele obsaženou v kasační stížnosti bude nutno, aby krajský soud uvážil naplnění podmínek § 39 s. ř. s., a tedy posoudil vhodnost spojení jednotlivých věcí ke společnému projednání a rozhodnutí. Je totiž nepochybné, že žalobce ke krajskému soudu podal osmnáct zcela identických žalob, které se týkají týchž

*účastníků řízení a které spolu skutkově souvisejí (odlišují se toliko ve zdaňovacím období a v množství spotřebovaného ISOPARu). Z těchto důvodů se pak krajský soud bude nucen procesně vypořádat také se závěry obsaženými v nálezů Ústavního soudu ze dne 16. 3. 2006, sp. zn. I. ÚS 664/03, týkajícími se ústavně konformní interpretace zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění účinném pro projednávanou věc.“ Obdobně se vyjádřil Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 21. července 2010, č.j. 1 Afs 96/2009 – 87, v němž uvedl, že „Obiter dictum Nejvyšší správní soud odkazuje na nálezu Ústavního soudu ze dne 16. 3. 2006, sp. zn. I. ÚS 664/03, v němž Ústavní soud uvedl, že „[ú]stavně konformním výsledkem interpretace zákona č. 549/1991 Sb. však nemůže být taková interpretace, podle níž je účastník řízení povinen platit soudní poplatek za každé správní rozhodnutí, pokud jde o rozhodnutí, která jsou skutkově a právně zcela identická, týkají se těchto účastníků a jsou vydána též den stejným správním orgánem. V tomto smyslu považuje Ústavní soud interpretaci zákona č. 549/1991 Sb. za protiústavní.“ Nejvyšší správní soud pak rozsudku ze dne 24. 3. 2010, č. j. 1 Afs 113/2009 - 69, dostupném na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), dovodil, že „městský soud měl ve stěžovatelském případě povinnost ověřit, zda svými žalobami nenapadá rozhodnutí správního orgánu, která naplňují podmínky popsane v citovaných nálezech. V případě, že by se jednalo o skutkově a právně plně srovnatelné věci, by totiž stěžovatelku nestihala povinnost platit soudní poplatek za každou jednotlivou žalobu. Plně by postačovalo zaplacení soudního poplatku v jedné věci, v ostatních věcech by pak již městský soud nebyl oprávněn po stěžovateli jeho zaplacení požadovat. (...)Shledá-li totiž soud srovnatelnost věcí (ve výše popsaném smyslu), pak žalobci vzniká poplatková povinnost pouze u jedné z nich. Tam, kde poplatková povinnost dána není, nelze žalobce k úhradě soudního poplatku ani vyzývat, ani zastavit řízení pro jeho nezaplacení.“ Nejvyšší správní soud má v projednávaném případě za to, že byly splněny podmínky vymezené Ústavním soudem v citovaném nálezů, neboť žalobce podal žaloby proti skutkově a právně identickým rozhodnutím žalovaného. Poplatková povinnost proto v žalobcově případě činila pouze 2000 Kč za všechny žaloby. Jestliže žalobce zaplatil za každou z patnácti podaných žalob soudní poplatek ve výši 2000 Kč, stíhá krajský soud povinnost vrátit žalobci přeplatek ve výši 28 000 Kč podle § 10 odst. 1 věta druhá zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích. Už vůbec pak nebyl soud oprávněn uložit náhradu nákladů řízení spočívající v zaplaceném soudním poplatku ve výši 30 000 Kč žalovanému.“*

Nejvyšší správní soud v obou rozhodnutích odkázal na nálezu Ústavního soudu ve věci sp.zn. I. ÚS 664/03, ve kterém jsou pro výběr soudního poplatku stanovena následující kritéria. Jednak se všechna napadená rozhodnutí týkají jednoho jediného obchodního případu, řeší stejnou právní otázku, týkala se téhož subjektu, byla vydána ve stejný den jedním a též správním orgánem. V souzené věci byla posuzována rozhodnutí, která se všechna týkala téhož subjektu – žalobce, týkala se shodného skutkového stavu, byla v nich řešena totožná právní otázka a byla vydána též správním orgánem. Na rozdíl od situace předvídané uvedený nálezem Ústavního soudu nebyla všechna rozhodnutí vydána ve stejný den. Napadená rozhodnutí lze rozdělit do tří skupin, a to:

- rozhodnutí žalovaného ze dne 3.12.2009, č.j. 7390-2/2009-010100-21, zdaňovací období 3/2006, rozhodnutí žalovaného ze dne 2.12.2009, č.j. 7126-2/2009-010100-21, zdaňovací období 8/2005, rozhodnutí žalovaného ze dne 2.12.2009, č.j. 7307-2/2009-010100-21, zdaňovací období 9/2005, rozhodnutí žalovaného ze dne 2.12.2009, č.j. 7310-2/2009-010100-21, zdaňovací období 12/2005, rozhodnutí žalovaného ze dne 3.12.2009, č.j. 7309-2/2009-010100-21, zdaňovací období 1/2006, rozhodnutí žalovaného ze dne 3.12.2009, č.j. 7367-2/2009-010100-21, zdaňovací období 2/2006;

- rozhodnutí žalovaného ze dne 19.5.2009, č.j. 2491/08/1198-8/2009-010100-21, zdaňovací období 9/2006, rozhodnutí žalovaného ze dne 19.5.2009, č.j. 2494/08/1198-4/2009-010100-21, zdaňovací období 5/2006, rozhodnutí žalovaného ze dne 19.5.2009, č.j. 2474/08/1198-7/2009-010100-21, zdaňovací období 8/2006, rozhodnutí žalovaného ze dne 19.5.2009, č.j.

2482/08-1198-6/2009-010100-21, zdaňovací období 7/2006, rozhodnutí žalovaného ze dne 19.5.2009, č.j. 2480/08/1198-3/2009-010100-21, zdaňovací období 4/2006, rozhodnutí žalovaného ze dne 19.5.2009, č.j. 2481/08/1198-9/2009-010100-21, zdaňovací období 10/2006, rozhodnutí žalovaného ze dne 19.5.2009, č.j. 2483/08/1198-5/2009-010100-21, zdaňovací období 6/2006;

- rozhodnutí žalovaného ze dne 16.7.2009, č.j. 2493/08/1198-12/2009-010100-21, zdaňovací období 12/2006, rozhodnutí žalovaného ze dne 16.7.2009, č.j. 2471/08/1198-10/2009-010100-21, zdaňovací období 11/2006.

Z uvedeného přehledu je zřejmé, že žalobce mohl napadnout rozhodnutí žalovaného pouze tak, že by napadl jednou žalobou rozhodnutí v uvedených skupinách. Soud na základě tohoto zjištění dospěl k závěru, že závěrům nálezu ústavního soudu nejlépe odpovídá výběr soudního poplatku za jednotlivé skupiny žalob, jak jsou specifikovány výše. S ohledem na tento závěr rozhodl soud o vrácení přeplatku soudního poplatku žalobci po právní moci tohoto rozsudku.

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozhodnutí 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.

Kasační stížnost je nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

V Brně dne 27.6.2012

Mgr. Milan Procházka  
předseda senátu