



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Jany Kubenové 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 21, o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 3.12.2009, č.j. 7309-2/2009-010100-21, **se z r u š u j e** pro vady řízení a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je povinen do 30 dnů od právní moci rozsudku zaplatit žalobci prostřednictvím jeho právního zástupce JUDr. Filipa Horáka, advokáta se sídlem v Brně, Radnická 11, náklady řízení v částce 7.760,- Kč.

O d ů v o d n ě n í :

Shora uvedeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru Celního úřadu Brno, č. 8568/07-016200-024-R, ze dne 18.5.2009, č.j. 4244-2/2009-016200-024, kterým byl žalobci přiznán nárok na vrácení spotřební daně z ostatních benzinů za zdaňovací období leden 2006 ve výši 10 893,- Kč.

Z odůvodnění a 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 jen „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 jen „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 společností 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 nezankl 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 zařazeních „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 místní šetření dne 17.8.2006 a dne 11.10.2006 neinformoval a znemožnil tak žalobci uplatnit své právo klást při ústním jednání otázku 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 činnostmi, které vylučují vrácení spotřební daně. Nárok na vrácení spotřební daně vzniká dnem spotřeby a nikoli předáním použitých benzinů 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 benzin 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 napadené rozhodnutí žalovaného, stejně tak i řízení, které předcházelo jeho vydání a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Přitom rozhodl o věci samé bez jednání za splnění podmínek ust. § 76 odst. 1 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), neboť shledal podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mělo za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Předmětem řízení v dané věci je posouzení důvodnosti nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle ust. § 56a zákona o SPD.

Sporným mezi stranami zůstává výklad pojmu spotřeba, který je užit v ust. § 56a odst. 3 zákona o SPD. Pojem spotřeba není definován v žádném právním předpise, jde o neurčitý právní pojem, jehož obsah a rozsah musí být nalezen v závislosti na místních, časových a jiných podmínkách věci (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.9.2010 č.j. 2 Afs 5/2010-97, str. 3 poslední odstavec, přístupný na www.nssoud.cz). Uvedené konkrétní podmínky dané věci však musí být najisto zjištěny, což se v daném případě nestalo. Žalovaný na jedné straně v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí konstatuje, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu a neprokázal ani na výzvu správce daně, že dané množství ISOPARU při své podnikatelské činnosti skutečně spotřeboval (str. 24 rozhodnutí), na druhé straně v rozporu s tím odmítá provést žalobcem navržené konkrétní důkazy - výsledky svědků navržené v podání, doručeném dne 25.9.2007, kteří měli vypovídat ohledně způsobu a rozsahu použití ISOPARU, nakládání s použitým ISOPAREM, likvidace nebezpečných odpadů, výměny ISOPARU po použití v příslušných strojích apod. Navrzení svědci tak mohli objasnit skutkový stav věci, na základě kterého pak mohl žalovaný nalézt ve smyslu shora uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu obsah a rozsah neurčitého právního pojmu „spotřeba“ užitého v ust. § 56a odst. 3 zákona o SPD. Pojem spotřeba 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.).

Uvedené pochybení je o to závažnější, že z odůvodnění rozhodnutí žalovaného, ani z vyjádření k žalobě, není seznatelné, proč správní orgány změnily správní praxi při velice podobné právní úpravě platné před 31.12.2003 a od 1.1.2004. Žalobce přitom tvrdí, že FÚ Brno II mu nárok na vrácení spotřební daně za účinnosti zák. č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, který platil do 31.12.2003, přiznával a dokládá to rozhodnutím FÚ Brno II o přiznání nároků na vrácení spotřební daně ze dne 23.10.2003 č.j. 154585/03/289911/7975, za zdaňovací období červenec 2003 ve výši 697 839,- Kč. Zák. č. 587/1992 Sb. přitom obsahoval ust. § 12h odst.1, které vymezovalo obdobné podmínky pro nárok na vrácení spotřební daně jako ust. § 56a odst.1 a 3 zák. č. 353/2003 Sb. Mezi tyto podmínky shodně upravené v obou zmiňovaných právních předpisech patří prokazatelné užití technického benzínu (ostatních benzínů) v rámci podnikatelské činnosti a vznik nároku dnem spotřeby pro jiné účely, než je prodej, pohon motorů nebo výroba směsí... Správní orgány jsou vázány základními principy správního rozhodování, mezi které patří povinnost rozhodovat v obdobných případech obdobným způsobem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.6.2005 č.j. 8 As 5/2005-53, str. 5 třetí odstavec zdola, přístupný na www.nssoud.cz). Správní orgán se může odchýlit od dosavadní správní praxe za předpokladu, že takovou změnu náležitě zdůvodní, což žalovaný neučinil, a to ani ve vyjádření k žalobě. 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.

Za dosud nedostatečně zjištěného skutkového stavu a za absence zdůvodnění odklonu od dosavadní správní praxe ohledně přiznávání nároku na vrácení spotřební daně považuje soud za předčasné vyjadřovat se, zda při výkladu pojmu spotřeba ostatních benzínů ve smyslu ust. § 56a odst. 3 zákona o SPD je nutná změna kódu nomenklatury, či nikoli.

Správní orgány 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.

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 uvádí, že proti posléze 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.r.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.

K žalobním námitkám týkajícím se odběrů vzorků neodpovědnou osobou a dalších procesních vad při odběru vzorků, soud uvádí, že žalobce má možnost uvedené námitky opět vznést v rámci znovu otevřeného daňového řízení v důsledku zrušujícího rozsudku soudu.

Ze shora uvedených důvodů soud rozhodnutí žalovaného zrušil pro vady řízení (§ 76 odst. 1 písm. c) s.r.s.) a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Protože byl žalobce zcela úspěšný ve věci, přísluší mu podle § 60 odst.1 s.r.s. náhrada nákladů řízení. Náhradu nákladů řízení tvoří odměna za 2 úkony právní služby po 2 100,- Kč, a to za převzetí a přípravu zastoupení a sepsí žaloby (§ 9 odst.3 písm. d), § 7 bod 1, § 11 odst.1 písm. a), d) vyhl. č. 177/1996 Sb.), náhrada hotových výdajů za 2 úkony právní služby po 300,- Kč dle § 13 odst.3 citované vyhl., k tomu byla připočtena 20% daň z přidané hodnoty ve výši 960,- Kč a náhrada za zaplacený soudní poplatek ve výši 2 000,- Kč. Celkem činí přiznaná náhrada nákladů řízení částku 7 760,- Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí, které nabývá právní moci dnem doručení, lze podat opravný prostředek (kasační stížnost podle ust. § 102 a násl. s.ř.s.) do dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně prostřednictvím Krajského soudu v Brně. Podmínkou řízení o kasační stížnosti je povinné zastoupení stěžovatele 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 (§ 105 odst. 2 a § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.).

V Brně dne 10.5.2011

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu