



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **QTS CZ s.r.o.**, IČ 25993038, se sídlem Kydlinovská 345/69a, Hradec Králové, zast. JUDr. Pavlem Moníkem, advokátem, se sídlem Střelecká 672, Hradec Králové, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 11. 2018, č. j. 38693-2/2018-900000-313, ze dne 12. 12. 2018, č. j. 47548-4/2018-900000-313, ze dne 12. 12. 2018, č. j. 47539-4/2018-900000-313, a ze dne 5. 2. 2019, č. j. 7523/2019-900000-313, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 16. 7. 2021, č. j. 31 Af 3/2019 - 85,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 26. 11. 2018, č. j. 38693-2/2018-900000-313, zamítl odvolání a potvrdil dodatečné platební výměry Celního úřadu pro Královéhradecký kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 3. 5. 2018, č. j. 32738/2018-550000-3 a č. j. 32743/2018-550000-3, kterými byly žalobkyni doměřeny spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období květen 2017 ve výši 6.231 Kč a za zdaňovací období září 2017 ve výši 4.620 Kč. Rozhodnutím ze dne 12. 12. 2018, č. j. 47548-4/2018-900000-313, žalovaný změnil platební výměr celního úřadu ze dne 27. 6. 2018, č. j. 31889-2/2018-550000-3, tak, že jej označil jako dodatečný platební výměr, kterým se žalobkyni doměřuje spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období březen 2016 ve výši 4.488 Kč. Dále žalovaný rozhodnutím ze dne 12. 12. 2018, č. j. 47539-4/2018-900000-313, zamítl odvolání a potvrdil dvacet devět

platebních výměrů celního úřadu vydaných dne 27. 6. 2018, kterými byly žalobkyni vyměřeny spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období od února 2015 do února 2016, od dubna 2016 do července 2016, od září 2016 do prosince 2016, od února 2017 do dubna 2017, června 2017, srpna 2017 a od října 2017 do prosince 2017 v celkové výši 137.776 Kč. Konečně žalovaný rozhodnutím ze dne 5. 2. 2019, č. j. 7523/2019-900000-313, zamítl odvolání a potvrdil rozhodnutí celního úřadu ze dne 27. 6. 2018, č. j. 49766/2018-550000-3, jímž byla žalobkyni vyměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období srpen 2016 ve výši 4.686 Kč.

[2] Žalobkyni byly vyměřeny a doměřeny spotřební daně z minerálních olejů na základě závěru, že v jednotlivých zdaňovacích obdobích prováděla servis odmašťovacích strojů, při němž docházelo k výměně minerálních olejů a vzniku odpadních olejů, které následně předávala k likvidaci společnosti REKLA spol. s r.o. (nyní AVISTA OIL s.r.o.), držitelce povolení podle § 13 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Držitelkou takového povolení k přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně však žalobkyně nebyla, ačkoli při její činnosti vznikly odpadní oleje v množství větším než 10.000 litrů za jeden kalendářní rok, přičemž neprokázala, že se v případě nabytých odpadních olejů jedná o vybrané výrobky zdaněné nebo oprávněně nabyté bez daně. Proto se stala plátkyní daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních.

[3] Krajský soud v Hradci Králové spojil žaloby podané proti uvedeným čtyřem rozhodnutím žalovaného o odvolání ke společnému projednání a následně je zamítl rozsudkem ze dne 16. 7. 2021, č. j. 31 Af 3/2019 - 85.

[4] V odůvodnění rozsudku krajský soud souhlasil s hodnocením žalovaného, že žalobkyně nakládala s odpadními oleji. Použitá čistící a odmašťovací kapalina, která již není způsobilá k původnímu užití, totiž odpovídá definici odpadního oleje obsažené v prováděcím nařízení Komise (EU) č. 2015/1754 ze dne 6. října 2015, kterým se mění příloha I nařízení Rady (ES) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku [dále jen „nařízení Komise (EU) č. 2015/1754“]. Sama žalobkyně označovala kapaliny, které odebírala po jejich použití z odmašťovacích stolů, za znehodnocené minerální oleje. Ty byly kontaminovány vším, co do nich bylo z oplachovaných dílů spláchnuto (například převodovými a hydraulickými oleji, mazivy apod.). K výměně kapalin v rámci servisu prováděného žalobkyní zjevně docházelo ve chvíli, kdy již bylo jejich užití k mytí a odmašťování neefektivní a bylo nutné je vyměnit za nové čistící a odmašťovací kapaliny. Žalobkyně takto znečištěné minerální oleje dále nevyužívala a shromažďovala je v nádržích spolu s dalšími odpady. Jednalo se tak o minerální oleje nezpůsobilé k použití jako primární výrobek, tedy o odpadní oleje. Stejný závěr lze učinit podle definice odpadních olejů obsažené v § 28 písm. a) tehdy účinného zákona o odpadech č. 185/2001 Sb.

[5] Podle krajského soudu nelze souhlasit s argumentací žalobkyně, že technologický postup čištění není svou podstatou změnou minerálních olejů označovaných jako benziny na oleje jiné nomenklatury. Ke změně jejího kódu totiž nedochází proto, že by se změnila fyzikálně-chemické vlastnosti původních minerálních olejů, které jsou v předmětné odpadní látce nadále obsaženy. Důvodem takové změny je, že dané minerální oleje již

pokračování

nejsou z důvodu jejich kontaminace použitelné k účelu, pro který byly primárně určeny. Na uvedeném závěru nemůže nic změnit ani označení daných čisticích látek v případě jejich znečištění v bezpečnostním listu výrobku jako „jiná rozpouštědla, směsi rozpouštědel“. Není žádných pochybností, že žalobkyně se ve své činnosti musela řídit bezpečnostním listem výrobku vydaným v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1907/2006 ze dne 18. prosince 2016 o registraci, hodnocení, povolování a omezování chemických látek, o zřízení Evropské agentury pro chemické látky, o změně směrnice 1999/45/ES a o zrušení nařízení Rady (ES) č. 793/93, nařízení Komise (ES) č. 1488/94, směrnice Rady 76/769/EHS a směrnic Komise 91/155/EHS, 93/67/EHS, 93/105/ES a 2000/21/ES (dále jen „nařízení REACH“). Dodržení těchto povinností ani terminologie užívaná pro určitou látku nařízením REACH však nemají žádná dopad na to, zda je příslušná kapalina předmětem spotřební daně. Bez významu pro posouzení dané věci je rovněž výsledek laboratorní analýzy předložené žalobkyní. Není totiž podstatné, jaké příměsi a v jakém množství jsou v analyzovaném vzorku obsaženy, ani to, jaký minerální olej je jeho primární látkou. Podstatné je pouze to, že tento minerální olej byl již dále nezpůsobilý ke svému hlavnímu účelu užití.

[6] Krajský soud shledal nedůvodnou i žalobní námitku o osvobození žalobkyně od daně na základě § 49 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Odpadní oleje jsou sice osvobozeny od daně za předpokladu, že jsou používány pro jiné než v tomto ustanovení vyjmenované účely. Nicméně současně platí, že nakládání s odpadními oleji osvobozenými od daně je podmíněno splněním podmínky stanovené v § 13 odst. 1 zákona o spotřebních daních, která spočívá v pravomocném povolení k přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně, na základě něhož lze tyto kapaliny prodat či bezplatně předat uživateli se stejným povolením. Držitelkou takového povolení však žalobkyně nebyla. Dále je nutné dodat, že podle § 53 odst. 3 zákona o spotřebních daních je uživatel bez uvedeného povolení oprávněn prodávat nebo předávat odpadní oleje jen v množství menším než 10.000 litrů za jeden kalendářní rok, pokud tyto oleje sám vyrobil nebo vznikly při jeho činnosti, přičemž žalobkyně tuto hranici v letech 2015 až 2017 překročila.

[7] Dále krajský soud dohledal na internetových stránkách celní správy informaci žalovaného, v souladu s níž žalobkyně podle svého tvrzení postupovala a na kterou v žalobě odkázala. Předmětné schéma zachycující nakládání s odpadními oleji ani komentář k němu však nepotvrzují argumentaci žalobkyně, že odpadní oleje jsou osvobozeny od daně a lze s nimi bez dalšího nakládat, pokud jsou použity jiným způsobem. Z uvedeného schématu naopak vyplývá, že prodávat nebo předávat odpadní olej bez zvláštního povolení mohou pouze uživatelé, jejichž roční produkce odpadních olejů nepřesahuje 10.000 litrů.

[8] Krajský soud neshledal důvodnými ani žalobní námitky směřující proti procesnímu postupu celního orgánu a žalovaného. V případech, v nichž žalobkyně podala před zahájením daňové kontroly řádné daňové přiznání, bylo namístě daň doměřit na základě jejího výsledku. V ostatních případech bylo třeba žalobkyni vyzvat k podání řádného daňového přiznání a daň jí poté vyměřit. Celní úřad se sice dopustil procesního pochybení spočívajícího v tom, že výzvami k podání řádných daňových přiznání zahájil vyměřovací řízení i za zdaňovací období, za která byla daň již dříve pravomocně vyměřena. Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím květen 2017 a září 2017 však toto své pochybení rychle sám

napravil, ohledně zdaňovacího období březen 2016 tak učinil žalovaný. Navzdory těmto dílčím pochybením nebyla pozice žalobkyně procesně nesrozumitelná. Zároveň nebylo povinností žalovaného postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu před tím, než rozhodl o změně platebního výměru týkajícího se zdaňovacího období březen 2016 na dodatečný platební výměr. Ten byl odůvodněn odkazem na zprávu o daňové kontrole, což nebyl nový důkaz, který by byl proveden až v odvolacím řízení.

[9] Dále krajský soud nespatriil nic sporného na tom, jak celní úřad postupoval ve vztahu k dalším zdaňovacím obdobím. Ten totiž vyhledávací činností v průběhu daňové kontroly zjistil, že i za zdaňovací období, za která žalobkyně nepodala řádná daňová přiznání ke spotřební dani, tuto povinnost měla. Proto vyzval žalobkyni v souladu s § 145 odst. 1 daňového řádu k podání řádných daňových přiznání, k čemuž jí stanovil náhradní lhůtu, a následně zahájil postup k odstranění pochybností a vyměřil daně. Ani v tomto případě nebyla žalobkyně postavena do žádné procesně nesrozumitelné pozice a uvedený postup nebyl v rozporu s daňovým řádem.

[10] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce žalobkyně, že celní úřad zneužil své vrchnostenské postavení, neboť její jednatel byl předvolán k projednání zprávy o daňové kontrole za použití § 100 daňového řádu. Ačkoliv písemnost, na kterou žalobkyně v této souvislosti odkázala, byla nesprávně formulována, nejedná se o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost žalobou napadených rozhodnutí.

[11] Takovou vadou není podle krajského soudu ani to, že celní úřad uvedl na straně 16 zprávy o daňové kontrole, že daňovou kontrolou „*nebyly zjištěny skutečnosti, které by měly za následek doměření daně (případně vyměření daně odlišné od daňového tvrzení), popř. postup dle ustanovení § 143 odst. 4 DŘ.*“ Žalovaný totiž již ve svých rozhodnutích výstižně vysvětlil žalobkyni, že tato pasáž zjevně nekoresponduje s ostatním textem zprávy o daňové kontrole ani s jejím průběhem. Jednoznačně byla uvedena chybně, což žalobkyni sdělil i celní úřad přípisem ze dne 18. 4. 2018. Žalobkyně si přitom byl evidentně vědoma toho, že citovaná věta je v rozporu s kontrolními zjištěními celního úřadu. Ta navíc nelze zúžit jen na uvedenou, žalobkyni nyní akcentovanou větu, neboť na zprávu o daňové kontrole je třeba nahlížet jako na celek. Nedůvodná je také žalobní námitka, že celní úřad měl opravit zprávu o daňové kontrole rozhodnutím podle § 104 daňového řádu. Toto ustanovení je totiž určeno k opravám chyb ve vyhotovení rozhodnutí, což zpráva o daňové kontrole není.

II. Obsah kasační stížnosti a dalších podání účastníků řízení

[12] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) blanketní kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanoveních § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[13] V jejím doplnění učiněném v měsíční lhůtě stanovené ve výzvě soudu stěžovatelka namítla, že podle § 45 odst. 1 písm. d) zákona o spotřebních daních se odpadním olejem rozumí olej odpovídající nomenklatuře 271091 až 271099. Konkrétní vymezení odpadního oleje je obsaženo v Kapitole 27 nařízení Komise (EU) č. 2015/1754, kde je jasně stanoveno, že jím je vždy olej (minerální nebo ze živičných nerostů), a to mazací, hydraulický nebo

pokračování

transformátorový, olejové kaly nebo olejové emulze (směs vody a oleje). V žádném případě v rámci vymezení nomenklatury 271091 až 271099 není ani náznak o čistících a mazacích kapalinách. Krajský soud však za odpadní oleje označil veškeré čistící a odmašťovací kapaliny, s nimiž stěžovatelka nakládala, a to jen proto, že je pro účely nakládání s odpady podle zákona o odpadech takto ve své evidenci označovala jako minerální oleje, i když se zcela jednoznačně nejednalo o oleje mazací, hydraulické ani transformátorové. Přitom se ztotožnil s názorem žalovaného, že ke vzniku odpadního oleje nomenklatury 271091 až 271099 je postačující, aby jakékoliv minerální oleje v rámci vymezení uvedeného v § 45 zákona o spotřebních daních, tedy i čistící a odmašťovací kapaliny, již nemohly sloužit svému původnímu účelu a byly kontaminovány. Zákon o spotřebních daních, respektive nařízení Komise (EU) č. 2015/1754 však odpadní oleje tak široce nevymezuje, když za ně považuje pouze oleje mazací, hydraulické a transformátorové.

[14] Dále stěžovatelka uvedla, že si u akreditované laboratoře nechala zhotovit laboratorní analýzu, která ověřila její tvrzení, že nakoupené čistící a odmašťovací kapaliny tvoří základ i pro evidenci odpadů podle zákona o odpadech, kde jsou kapaliny po kontaminaci evidovány jako směs rozpouštědel. Tato analýza též prokazuje, že žalovaný nerespektuje institut volného oběhu upravený v zákoně o spotřebních daních, podle něhož se zdanění spotřební daní realizuje pouze jednou. Stěžovatelka přitom žalovanému předložila doklady o nákupu čistících a odmašťovacích látek, který byl zatížen spotřební daní, případně byl od ní osvobozen. Žalovaný v rámci své činnosti standardně provádí laboratorní analýzy, a proto si měl takový vzorek ve spolupráci se stěžovatelkou sám odebrat, aby mohl konstatovat, zda tato nakládala s odpadním olejem nomenklatury 271091 až 271099, či nikoliv. Tento důkaz však v daňovém řízení proveden nebyl. Ani krajský soud neprovedl důkaz zmíněnou laboratorní analýzou zhotovenou u akreditované laboratoře, a to s odkazem na neurčitý právní předpis a pochybnost o odebraném vzorku.

[15] Stěžovatelka dále namítla, že ji celní úřad předvolal k projednání výsledku daňové kontroly, ačkoliv osoby se v rámci daňového řízení předvolávají pouze za podmínky, že je nutná jejich osobní účast, jak vyplývá z § 100 daňového řádu. Projednání a podpis zprávy o daňové kontrole však nepředstavoval důvod pro její osobní přítomnost, neboť při tomto úkonu mohla být zastoupena. Bezdůvodné použití institutu předvolání má přitom za následek porušení zásad daňového řízení. Dále podle závěru zprávy o daňové kontrole nebyly zjištěny skutečnosti, které by měly za následek doměření daně, její vyměření odlišně od daňového tvrzení nebo postup podle § 143 odst. 4 daňového řádu. Na tento zcela jednoznačný výsledek daňové kontroly reagoval celní úřad sdělením ze dne 18. 4. 2018, ve kterém konstatoval, že obsah zprávy o daňové kontrole neodpovídá jejímu závěru, který představuje omyl a chybu při psaní v důsledku kopírování z příslušného vzoru, a proto je třeba na zprávu o daňové kontrole nahlížet, jakoby v ní inkriminovaný text nebyl. Tímto způsobem však nebylo možné vypustit zcela jednoznačný závěr zprávy o daňové kontrole a odstranit její vnitřní rozpornost, kterou připustil i sám celní úřad. Daňový řád totiž v souvislosti s daňovou kontrolou nepřipouští jako opravný ani dozorčí prostředek institut sdělení. Opravu zřejmých nesprávností bylo možné zhojit jen postupem podle § 104 daňového řádu, který však má formu rozhodnutí, a nikoli sdělení. Za této situace zůstala zpráva o daňové kontrole celistvá, a tudíž nepřezkoumatelná pro její vnitřní rozpor. I přes tuto skutečnost byly bezprostředně po ukončení daňové kontroly a na

základě jejího výsledku vydány výzvy k podání řádného daňového tvrzení za další zdaňovací období, na něž navázaly postupy k odstranění pochybností. Po skončení daňové kontroly však již nemůže následovat postup k odstranění pochybností ve věcně shodné věci, neboť tomu brání mimo jiné § 85 odst. 5 daňového řádu. Kromě toho celní úřad vydal výzvy k podání řádného daňového tvrzení také za květen 2017 a září 2017, u nichž již byla daň konkludentně vyměřena. Následně takto zahájená řízení zastavil, nicméně za uvedená zdaňovací období vydal dodatečné platební výměry s poukazem na výsledek daňové kontroly, což je v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75. Za zdaňovací období srpen 2016 pak vydal platební výměr, který žalovaný v rozhodnutí o odvolání změnil na dodatečný platební výměr s odůvodněním, že k vyměření spotřební daně za toto zdaňovací období již došlo, což je také nepřipustný postup. Navíc z formálního hlediska předpokládá daňový řád stanovení daně na základě projednaného výsledku postupu k odstranění pochybností v rámci protokolu, a nikoliv formou sdělení, jak vyplývá z jeho ustanovení § 147 odst. 4. Pokud tedy celní úřad dne 28. 5. 2018 toliko sdělil, že pochybnosti o správnosti vyměřených daní za předmětná zdaňovací období odstraněny nebyly, postupoval také nesprávně.

[16] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhla zrušení napadeného rozsudku.

[17] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry vyslovenými v rozsudku krajského soudu. Dále zopakoval, že si je vědom určitých pochybení, k nimž došlo v prvoinstančním řízení, avšak tyto byly napraveny ještě v jeho rámci nebo v odvolacím řízení, což konstatoval také krajský soud. Předně se jedná o případy duplicitního zahájení vyměřovacího řízení ke spotřební dani z minerálních olejů za zdaňovací období, za něž již byla dříve pravomocně vyměřena daňová povinnost. Jednalo se o pochybení pracovníka celního úřadu, který namísto toho, aby po daňové kontrole za určité zdaňovací období doměřil rozdíl mezi poslední známou výší daně a výší daně zjištěnou při daňové kontrole, zahájil za toto zdaňovací období vyměřovací řízení výzvami k podání řádných daňových přiznání. Tato duplicitně vedená vyměřovací řízení však byla zastavena a v rámci již běžících doměřovacích řízení za stejná zdaňovací období byly vydány dodatečné platební výměry odůvodněné zprávou o daňové kontrole. Tvrzení stěžovatelky, že by daným postupem byla vytvořena překážka doměření daně, není správné. Byla-li totiž daň pravomocně vyměřena a na základě daňové kontroly byla zjištěna její nesprávná výše, bylo namíste daný rozdíl doměřit. Pro vydání výzev k podání řádných daňových přiznání za další zdaňovací období a vyměření daní byly použity poznatky získané při vyhledávací činnosti v rámci daňové kontroly, což byl jediný možný způsob, jak v posuzované věci postupovat. Předvolání stěžovatelky k projednání zprávy o daňové kontrole představovalo nestandardně formulovanou písemnost, avšak její zástupce se na jednání dostavil, aniž cokoli namítal, takže se nejedná o vadu mající vliv na rozhodnutí vydaná v daňovém řízení. V závěru zprávy o daňové kontrole byla vinou nepozornosti sepisujícího pracovníka ponechána při přepisu předepsaného vzoru věta odporující kontrolnímu zjištění, na čemž stěžovatelka založila svou zjevně účelovou argumentaci pomíjející všechny učiněné poznatky. Ostatně z obsahu žaloby je zřejmé, že si stěžovatelka byla dobře vědoma toho, co bylo daňovou kontrolou zjištěno.

[18] Dále podle žalovaného stěžovatelka vytváří jakési vlastní dělení minerálních olejů na benziny a oleje, jehož kritériem je, že zatímco oleje jsou mastné a pro její účely (mytí a

pokračování

odmašťování) nevhodné, tak benziny mastné nejsou. Nakládá-li pak stěžovatelka s benziny, tak při její činnosti nikdy nemůže vzniknout odpadní olej, jelikož benzin podle jejího dělení není olej. Pro určení odpadního oleje je podle stěžovatelky nutné provést laboratorní analýzu, aby bylo možné zjistit, zda ve vzorku převládají oleje či benziny. Tento názor stěžovatelky je však nutné odmítnout, neboť pro učení odpadního oleje není podstatné jeho složení, nýbrž způsob nakládání s ním. V dané věci bylo prokázáno, že stěžovatelka shromažďovala a nakládala s minerálními oleji, které byly v rámci její činnosti vypouštěny z mycích a odmašťovacích stolů při jejich servisu poté, kdy již byly nevhodné pro primární účel (mytí a odmašťování). V tuto chvíli se jednalo o směs původní kapaliny a všech příměsí, které do ní byly při procesu oplachování spláchnuty a s níž stěžovatelka nakládala jako s odpadem, slévala ji do nádrží s dalšími odpadními oleji a předávala ke zpracování. Úvaha stěžovatelky, že se nejedná o odpadní oleje, nýbrž stále o původní, pouze znečištěný minerální olej, tedy nemá žádnou logiku. Jelikož složení odpadního oleje nemělo v dané věci žádný význam, bylo zcela zbytečné provedením laboratorní analýzy dokazovat, že v odpadním oleji vypouštěném z mycích stolů je obsažen i původně do nich nalitý minerální olej. Ostatně předmětným protokolem provedl důkaz krajský soud při ústním jednání a označil jej za bezvýznamný, s čímž se lze zcela ztotožnit. Navíc vzorkování ohledně určení, zda se jedná o odpadní olej, by bylo v praxi naprosto nerealizovatelné s ohledem na způsob, jakým stěžovatelka s odpadními oleji nakládá, neboť při své činnosti neustále slévá kapaliny z několika mycích stolů a dále různě přelévá. Proto by kvůli neustálým změnám bylo nutné ustavičně vzorkovat vlastnosti testované dávky, což by bylo absurdní.

[19] S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

[20] K vyjádření žalovaného zaslala stěžovatelka repliku, v níž uvedla, že předmětem spotřební daně musí být jednoznačně identifikovaný minerální olej. Není tak postačující, jakým způsobem s ním bylo nakládáno. Takové tvrzení nemá oporu v žádném právním předpise a ani krajský soud se jej nedovolává. Argumenty týkající se odmítnutí laboratorních zkoušek jsou taktéž nedůvodné, neboť podstatou určení odpadních olejů je otázka primární složky, a nikoli jejich příměsí. Celní úřad si nemůže podle daňového řádu počínat libovolně a jednou již zahájené řízení zahájit znovu a následně ho zastavit. Dále není zřejmé, proč celní úřad v některých případech stanovil daňovou povinnost na základě daňové kontroly a v ostatních případech její výsledek nepřímo označil za poznatek vyhledávací činnosti a postupoval podle § 78 daňového řádu. Celní úřad vydáním výzvy k podání řádného daňového tvrzení a na to navazujícího postupu k odstranění pochybností po již provedené daňové kontrole zcela zpochybnil tento institut. Přitom v dané věci nadále zůstává sporným výsledek daňové kontroly, neboť způsob odstranění nesouladu mezi jejím obsahem a závěrem je nezákonný a odpovědnost za její rozporuplný výsledek nelze klást k tíži stěžovatelky. Podle ní navíc ze sdělení, které se pokoušelo tento rozpor napravit, lze usuzovat na formalistický přístup celního úřadu, který přiznává, že nemusí jít o jeho správní uvážení na základě dokazování, nýbrž že jeho závěry jsou předem připravené.

III. Posouzení kasační stížnosti

[21] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Stěžovatelka v kasační stížnosti odkázala na ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., nicméně z jejího obsahu je zřejmé, že rozsudek krajského soudu napadla i z důvodu uvedeného v písmenu b) téhož ustanovení.

[22] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.*

[23] Podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytykanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.*

[24] Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.*

[25] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval kasačními námitkami o vadách daňového řízení.

[26] Předvolání stěžovatelky k projednání zprávy o daňové kontrole nebylo učiněno v souladu se zněním § 100 odst. 1 daňového řádu, neboť při tomto úkonu nebyla její osobní účast nutná, avšak stěžovatelčin zástupce se k němu dostavil, aniž v tomto směru cokoliv namítal. Proto nemohlo nesprávné použití institutu předvolání mít za následek porušení zásad daňového řízení ani mít vliv na obsah zprávy o daňové kontrole, ze které vycházela rozhodnutí celního úřadu.

[27] Zpráva o daňové kontrole obsahovala podrobná skutková zjištění a rozsáhlou právní argumentaci, které vedly ke zcela jednoznačnému závěru o nutnosti dodatečného stanovení spotřebních daní z minerálních olejů za jednotlivá zdaňovací období. Jestliže tedy tato písemnost obsahuje zmínku o tom, že při daňové kontrole nebyly zjištěny skutečnosti mající za následek doměření daní, nejedná se o indicii svědčící o tom, že závěry celního úřadu byly předem připravené, jak tvrdí stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti, nýbrž evidentně o omyl vzniklý při přepisu předepsaného vzoru, který evidentně odporuje výsledku kontrolního zjištění, jak uvádí žalovaný. K nápravě tohoto pochybení přitom postačil přípis celního úřadu, v němž bylo stěžovatelce sděleno, že inkriminovaná pasáž zprávy o daňové kontrole byla uvedena chybně. Nelze přitom souhlasit s tím, že celní úřad měl tuto vadu napravit vydáním opravného rozhodnutí podle § 104 daňového řádu, neboť takto lze opravy zřejmých nesprávností provádět pouze ve

pokračování

vztahu k rozhodnutím o stanovení daně, která se označují jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam, a nikoliv jako zpráva o daňové kontrole, jak vyplývá z ustanovení § 147 odst. 1 téhož zákona. Za této situace není možné považovat výsledek kontrolního zjištění za nejasný pro jeho vnitřní rozpornost. Ostatně s ním stěžovatelka v odvolacím daňovém řízení i v řízení před oběma správními soudy polemizovala, nepoukázala na jiné rozpory ohledně skutkových a právních závěrů celního úřadu, a proto si byla zjevně vědoma skutečnosti, že citovaná krátká pasáž zprávy o daňové kontrole představovala zjevný omyl při jejím vyhotovení, který neměl žádný vliv na její výsledek.

[28] V posuzované věci celní úřad na základě výsledku kontrolního zjištění doměřil stěžovatelce spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období květen 2017 a září 2017. Pokud v rámci daňové kontroly zjistil, že stěžovatelka podléhala této daňové povinnosti i v dalších zdaňovacích obdobích, nepochybil, když ji podle § 145 odst. 1 daňového řádu vyzval k podání řádných daňových přiznání, následně zahájil postup k odstranění pochybností a spotřební daně jí vyměřil. Žádné ustanovení daňového řádu přitom nevyklučuje využití poznatků učiněných během daňové kontroly ve vztahu k dalším zdaňovacím obdobím, naopak tato možnost vyplývá z § 93 odst. 1 daňového řádu, podle něhož je možné jako důkazních prostředků užit všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Stěžovatelkou zmíněné ustanovení § 85 odst. 5 daňového řádu pouze upravuje podmínky pro opakování daňové kontroly ve vztahu k témuž zdaňovacímu období, a nikoli zákaz využití výsledku daňové kontroly pro účely stanovení daňové povinnosti za jiná zdaňovací období. Nelze tedy souhlasit s tvrzením stěžovatelky o zpochybnění institutu daňové kontroly kvůli jejímu využití pro vyměření daní v dalších zdaňovacích obdobích. Celní úřad pochybil jen při zahájení vyměřovacího řízení ke spotřební dani z minerálních olejů za zdaňovací období květen 2017 a září 2017, ve vztahu k nimž byly stěžovatelce na základě výsledku daňové kontroly spotřební daně z minerálních olejů doměřeny, a za zdaňovací období březen 2016, ve vztahu k němuž byla již daňová povinnost dříve vyměřena a následně taktéž vedena daňová kontrola, na jejímž základě měla být stěžovatelce daň doměřena. Tato pochybení však byla odstraněna celním úřadem zastavením vyměřovacích řízení a žalovaným vydáním jednoho z žalobou napadených rozhodnutí o doměření daně. Těmito způsoby bylo vedení duplicitních daňových řízení odstraněno, a proto vydání rozhodnutí o stanovení daní formou jejich vyměření či doměření nebránila překážka věci rozhodnuté s poukazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu vydaného ve věci sp. zn. 8 Afs 15/2007 a najednalo se ani o projev libovůle celního úřadu. Podle § 90 odst. 2 daňového řádu v případě neodstranění pochybností a dostatečně věrohodně neprokázané výše daně správce daně sdělí daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Proto celní úřad nepochybil, když stěžovatelce pouze sdělil, že za předmětná zdaňovací období se nepodařilo pochybnosti odstranit, když předtím v souladu se zněním § 90 odst. 1 daňového řádu sepsal o výsledku postupu k odstranění pochybností úřední záznamy, ve kterých shrnul svá zjištění.

[29] Nejvyšší správní soud tedy některé skutečnosti uvedené stěžovatelkou nepovažuje vůbec za procesní pochybení a ve zbývajících spatřuje vady daňového řízení s tím, že však

ani jedna z nich nemohla ovlivnit zákonnost žalobou napadených rozhodnutí. V tomto směru tedy nebyl naplněn důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[30] Za této situace se Nejvyšší správní soud mohl zabývat věcnými kasačními námitkami, v nichž byla zpochybněna správnost závěru krajského soudu a žalovaného, podle něhož stěžovatelka v rozhodných zdaňovacích obdobích nakládala s odpadními oleji a stala se plátkyní spotřební daně z minerálních olejů.

[31] Podle § 45 odst. 1 písm. d) zákona o spotřebních daních *předmětem daně jsou tyto minerální oleje: odpadní oleje uvedené pod kódy nomenklatury 2710 91 až 2710 99*. Podle § 48 odst. 1 zákona o spotřebních daních činí sazba daně u kódu nomenklatury 2710 odpadní oleje 660 Kč/1000 l. Podle § 49 odst. 1 věty první zákona o spotřebních daních *od daně jsou osvobozeny minerální oleje uvedené v § 45 odst. 1, 2 a 6 používané pro jiné účely, než je pohon motorů nebo výroba tepla*. Podle § 13 odst. 1 zákona o spotřebních daních *vybrané výrobky osvobozené od daně lze přijímat a užívat pouze na základě pravomocného povolení k přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně*. Podle § 53 odst. 3 zákona o spotřebních daních *uživatel je oprávněn prodávat nebo předávat odpadní oleje uvedené v § 45 odst. 1 písm. d) v množství menším než 10 000 l za 1 kalendářní rok bez povolení k přijímání a užívání minerálních olejů osvobozených od daně, pokud tyto oleje sám vyrobil nebo vznikly při jeho činnosti*.

[32] V posuzované věci nebylo stěžovatce uděleno povolení k přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně a při její činnosti vznikly odpadní oleje převyšující 10.000 litrů za jeden kalendářní rok. Proto je nutné posoudit, zda nakládala s odpadními oleji uvedenými pod kódy nomenklatury 2710 91 až 2710 99 nařízení Komise (EU) č. 2015/1754.

[33] Podle Přílohy I, Třídy V, Kapitoly 27, Poznámky 3 nařízení Komise (EU) č. 2015/1754, se pro účely nomenklatury 2710 odpadními oleji rozumějí *odpady obsahující zejména minerální oleje a oleje ze živičných nerostů (jak jsou popsány v poznámce 2 k této kapitole), též smíšené s vodou. Zahrnují:*

- a) *oleje dále nezpůsobilé k použití jako primární výrobky (například použité mazací oleje, použité hydraulické oleje a použité transformátorové oleje);*
- b) *olejové kaly ze skladovacích nádrží minerálních olejů obsahující zejména tyto oleje a vysokou koncentraci přísad (například chemických látek) používaných při výrobě primárních výrobků;*
a
- c) *oleje ve formě emulzí ve vodě nebo směsí s vodou, jako například ty, které vznikají při úniku olejů, mytí skladovacích nádrží nebo používání řezných olejů při obrábění.*

[34] Nařízení Komise (EU) č. 2015/1754 tedy za odpadní oleje nepovažuje minerální oleje nebo oleje ze živičných nerostů, jimiž mají být mazací, hydraulické nebo transformátorové oleje, olejové kaly nebo olejové emulze (směs vody a oleje), jak tvrdí stěžovatelka, nýbrž odpady obsahující nejen tyto oleje. Odpadem přitom může z povahy věci být pouze taková věc, které se někdo zbavuje nebo má úmysl či povinnost se jí zbavit, neboť se stala nevhodnou či nezpůsobilou pro použití, pro něž byla původně určena či zamýšlena. Tomu odpovídá i skutečnost, že odpadními oleji jsou ve smyslu písmena a) citovaného ustanovení nařízení Komise (EU) č. 2015/1754 použité oleje dále nezpůsobilé k použití jako primární

pokračování

výrobky. Za ně je nutné považovat i výsledek činnosti stěžovatelky, která v rámci servisu jí vyrobených ekologických a odmašťovacích stolů prováděla výměnu minerálních olejů, které v nich byly používány jako čistící a odmašťovací kapaliny, tyto oleje po jejich kontaminaci vším, co do nich bylo z oplachovaných dílů spláchnuto, slévala do nádrží, kde je shromažďovala, dále již nevyužívala a předávala je k likvidaci jiné společnosti. Ostatně samotná stěžovatelka označila předmětné kapaliny za znehodnocené minerální oleje a ve své evidenci je označovala za odpadní oleje podle zákona o odpadech.

[35] Dále není rozhodné původní ani výsledné složení takto kontaminovaných a k likvidaci určených minerálních olejů, neboť je z uvedených důvodů evidentní, že se jednalo o odpady, které již nemohly sloužit svému původnímu účelu. Výčet obsažený v písmenu a) Přílohy I, Třídy V, Kapitoly 27, Poznámky 3 nařízení Komise (EU) č. 2015/1754 je přitom demonstrativní, takže bylo pod něho možné podřadit všechny oleje nezpůsobilé k použití jako primární výrobky, s nimiž stěžovatelka v rozhodné době nakládala, tedy nejenom oleje mazací, hydraulické a transformátorové. Proto žalovaný nepochybil, když v tomto směru nedoplnil dokazování. Krajský soud pak provedl při jednání důkaz výsledkem laboratorní analýzy a učinil správný závěr o její bezvýznamnosti pro posouzení věci.

[36] Lze shrnout, že krajský soud i žalovaný na základě jimi náležitě zjištěného a posouzeného skutkového stavu věci učinili správný právní závěr, podle něhož stěžovatelka v posuzovaných zdaňovacích obdobích nakládala s odpadními oleji, které se tak staly předmětem spotřební daně z minerálních olejů, neboť nebyly splněny zákonné podmínky pro osvobození od této daňové povinnosti. Ani v tomto směru proto nebyly naplněny důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

IV. Závěr a náklady řízení

[37] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla úspěch a žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 1. srpna 2022

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu