



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Petra Sedláka, PhD. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **RES-UH s.r.o.**, IČO: 269 14 981
sídlem Družstevní 779, 656 05 Uherské Hradiště
zastoupený advokátem Mgr. Bc. Ivo Nejezchlebem
sídlem Joštova 138/4, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26.08.2022, č.j. 22620-5/2022-900000-314,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Celní úřad pro Zlínský kraj (dále jen „celní úřad“) rozhodnutím ze dne 23. 12. 2021, č. j. 101705/2021-640000-32.1, (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“) vyměřil žalobci spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období červen 2021 ve výši 11 424 Kč. Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 26.08.2022, č. j. 22620-5/2022-900000-314, (dále jen „napadené rozhodnutí“) na základě odvolání žalobce změnil prvostupňové rozhodnutí tak, že žalobci změnil vyměřenou daň na 11 312 Kč.
2. Předmětem sporu je otázka, zda znečištěný olej B-CLEAN 65 EXTRA určený k vyčištění představuje odpadní olej zařaditelný do podpoložky KN 2710 99 00 a zda vyčištění tohoto oleje představuje výrobu minerálního oleje zařaditelného do podpoložky KN 2710 12 21.

II. Stanoviska účastníků řízení

3. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí. Předně namítá, že nakládáním s minerálním olejem z jeho strany nedochází ke změně jeho sazebního zařazení. Olej, se kterým žalobce nakládal, nelze považovat za odpadní olej, nýbrž za olej zařazený do kódu KN, pod kterým byl původně vyroben. Z odborného stanoviska Prof. Mgr. M. K., Ph.D. je zřejmé, že nedošlo k výrobě minerálního oleje. Čištění je urychlením přirozeného procesu a nedochází ke změně oleje. Žalobce dále rozporuje, že by byl detentorem znečištěného oleje. Fakticky ovládal minerální olej S. B. Žalobce provádí pouze čištění, nedochází ke skladování. Nádrž, ze které došlo k odběru vzorku, je ve vlastnictví objednatele, při převzetí se stává součástí technologie a zde dochází k prvotní separaci znečištění, a to oddělení vody a příměsí na ní vázaných. Žalobce provádí službu a nemá úmysl olej uchovávat ani uskladňovat. S. B. je nadále držitelem věci, věc užívá a požívá její užitky a s věcí nakládá. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce fakticky ovládal minerální olej, aniž zkoumal skutečný stav věci. Tento závěr popírá možnost poskytnutí služby a zakládá duplicitní zdanění, neboť předmětný minerální olej byl již jednou předmětem zdanitelného plnění. Aplikace změny nomenklatury je toliko účelová.
4. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na jednotlivé body odůvodnění napadeného rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Čištění minerálního oleje je možné považovat za jeho výrobu, protože tím dochází ke vzniku minerálního oleje sazebně zařaditelného do KN 2710 12 21 z odpadního oleje sazebně zařaditelného do KN 2710 99 00. Není rozhodné, zda k této přeměně dochází mechanickou separací, destilací nebo jiným procesem. Daňová povinnost vznikla žalobci okamžikem výroby nového výrobku. Stanovisko prof. Mgr. M. K., Ph.D. na tom nemůže nic změnit, neboť pod zákonem definovaný pojem výroba lze podřadit každý proces bez ohledu na to, zda v jeho průběhu dochází nebo nedochází k zásadním chemickým reakcím nebo ke vzniku nových chemických látek (tedy i sedimentaci s následným oddělením vrstev). Tato otázka je otázkou čistě právní. Podle ustálené judikatury je plátcem spotřební daně skladovatel, za kterého je možné považovat i toho, kdo má výrobky v držbě nebo detenci. Detence je obdobná držbě, avšak chybí u ní prvek nakládání s věcí jako s vlastní. Dotčené minerální oleje se při místních šetřeních nacházely v provozovně žalobce a jejich zpřístupnění pracovníkům celního úřadu umožnil žalobce. Žalobce je tedy přinejmenším detentorem těchto olejů. Na skladování se mohl podílet i S. B., který mohl být v postavení solidárního dlužníka. Ani to však nic nemění na postavení žalobce jako plátce daně. Nejedná se o opakované zdanění „původního“ minerálního oleje, ale o zdanění jiného oleje.

III. Posouzení věci krajským soudem

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

5. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), a řízení předcházející jeho vydání. Soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Při rozhodování vycházel z obsahu správního spisu, nad jehož rámec nebylo potřeba provádět dokazování.
6. V posuzované věci byla žalobci vyměřena spotřební daň ze dvou druhů minerálních olejů: 1) ze znečištěného oleje B-CLEAN 65 EXTRA určeného k vyčištění, a to z titulu, že se jednalo o odpadní olej zařaditelný do podpoložky KN 2710 99 00 a žalobce byl jeho detentorem, 2) z vyčištěného oleje B-CLEAN 65 EXTRA, a to z titulu, že se jednalo o nově vyrobený minerální olej a žalobce byl jeho původcem. Mezi účastníky není sporu o tom, že žalobce s olejem B-CLEAN 65 EXTRA nakládá tak, že provádí službu čištění tohoto minerálního oleje, který byl dříve použit k mytí a odmašťování. Znečištěný olej žalobce přebírá od S. B., kterému posléze předává vyčištěný olej včetně destilačních a nedestilovaných zbytků vzniklých po vyčištění.
7. Ve vztahu ke spotřební dani ze znečištěného oleje B-CLEAN 65 EXTRA určeného k vyčištění žalobce namítá jednak to, že se nejedná o odpadní olej, jednak to, že není jeho detentorem, ani skladovatelem.
8. Pokud jde o právní kvalifikaci znečištěného minerálního oleje, krajský soud se shoduje s hodnocením provedeným žalovaným.
9. Podle § 45 odst. 1 písm. d) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“) jsou předmětem daně z minerálních olejů „odpadní oleje uvedené pod kódy nomenklatury 2710 91 až 2710 99“.
10. Podle nařízení Komise (EU) 2015/1754, kapitoly 27, poznámky 3. 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.“
11. Použitý čisticí a odmašťovací minerální olej, který již není možné efektivně použít k původnímu účelu, odpovídá definici odpadního oleje obsažené v nařízení Komise (EU) č. 2015/1754. Důvodem, proč je olej předáván žalobci k vyčištění, je zjevně právě to, že je po dosavadním používání pro mytí a odmašťování již natolik kontaminovaný, že je nezpůsobilý k použití k původnímu účelu (mytí a odmašťování). Cílem vyčištění (regenerace) tohoto oleje je znovunabytí původních vlastností tak, aby mohl být vyčištěný olej použit k původnímu účelu. Znečištěný olej je tak minerálním olejem nezpůsobilým k použití jako primární výrobek ve smyslu definice odpadního oleje vymezené v nařízení Komise (EU) 2015/1754. Tentýž závěr učinil v obdobné situaci také Krajský soud v Hradci Králové, a to

v rozsudku ze dne 16.7.2021, č. j. 31 Af 3/2019-85 (všechna zde citovaná judikatura je dostupná na www.nssoud.cz).

12. Pro úplnost soud poznamenává, že minerální olej, který se stal nevhodným pro použití, pro které byl původně zamýšlen, je odpadním olejem také ve smyslu § 92 odst. 1 zákona č. 541/2020 Sb., o odpadech.
13. Ani námitky směřující proti závěru, že žalobce skladoval znečištěný minerální olej, soud neshledal důvodnými.
14. Podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je plátcem daně mimo jiné osoba, která skladuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu.
15. Citované ustanovení je konstantně vykládáno tak, že za skladování se považuje držba vybraných výrobků, nebo také jejich detence (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007-85, nebo ze dne 23. 10. 2019, č. j. 8 Afs 75/2018-32). Aby tedy bylo možné žalobce považovat za plátce daně, není potřeba provádět přesnou soukromoprávní kvalifikaci jeho vztahu se S. B., který mu znečištěný minerální olej předal k vyčištění. Není nutné, aby mezi nimi byla například uzavřena přímo smlouva o skladování. Podstatné je, že měl žalobce minerální olej po dobu provádění čištění fyzicky ve své dispozici, tj. od převzetí znečištěného oleje nad ním vykonával faktickou moc, což je jediný definiční znak detence, na rozdíl od držby či vlastnického práva. To přitom potvrzují protokoly o kontrolách. Podle nich byl minerální olej vždy umístěn v provozovně žalobce a zároveň to byl vždy žalobce, kdo umožnil pracovníkům celního úřadu přístup k minerálnímu oleji a odběr vzorků. To, že žalobce byl detentorem odpadního oleje, plyne také z povahy jím prováděné služby. Převzetí věci za účelem její opravy či úpravy je typickým případem detence této věci. Faktická moc nad věcí v průběhu provádění služby je často také nezbytným předpokladem pro její provedení. Podobně jsou například při opravě vozidla, broušení pilového kotouče nebo čištění šatů předané věci taktéž v detenci osoby, která službu provádí. Také v nyní posuzované věci je proto nutno žalobce považovat za detentora znečištěného minerálního oleje, byť jej přebírá „pouze“ za účelem provedení objednané služby (vyčištění). Stejně jako v případě opravovaného auta, broušeného pilového kotouče či čištěných šatů nemá ani v tomto případě na detenci ze strany poskytovatele služby vliv to, že vlastníkem převzaté věci je jiná osoba, která je výlučně oprávněna s věcí právně disponovat, užívat ji či brát z ní užitky.
16. Závěry, které žalovaný učinil ve vztahu ke znečištěnému oleji B-CLEAN 65 EXTRA, jsou proto zákonné a správné.
17. Ve vztahu ke spotřební dani z vyčištěného oleje B-CLEAN 65 EXTRA žalobce namítá, že se nejedná o nově vyrobený minerální olej. V této souvislosti odkazuje na odborné vyjádření prof. Mgr. M. K., Ph.D. a na to, že navrhoval provedení znaleckého posudku.
18. Krajský soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že otázka, zda lze vyčištění odpadního oleje považovat za výrobu nového minerálního oleje, je otázkou čistě právní. Výroba minerálního oleje je totiž definována v § 3 písm. r) bodu 3. zákona o spotřebních daních. Konkrétně se podle tohoto ustanovení rozumí výrobou proces, při kterém z minerálního oleje, který je uvedený pod jedním kódem nomenklatury, vznikne minerální olej, který je uveden pod jiným kódem nomenklatury, s výjimkou činností podle § 45 odst. 12 (tj. míchání olejů).

19. Skutečnost, že vyčištěný olej B-CLEAN 65 EXTRA je minerálním olejem zařaditelným do podpoložky KN 2710 12 21, není mezi účastníky sporná. To, že znečištěný olej byl před vyčištěním odpadním olejem zařaditelným do podpoložky KN 2710 99 00, soud zdůvodnil výše. Vyčištěním tak došlo k tomu, že z minerálního oleje uvedeného pod jedním kódem nomenklatury vznikl minerální olej uvedený pod jiným kódem nomenklatury. Vyčištění proto naplňuje zákonnou definici pojmu výroba.
20. Není vůbec podstatné, že z odborného hlediska se o výrobu nemusí jednat, neboť nedochází k řízeným chemickým reakcím, ani nevzniká nová chemická látka, která by změnila složení původního nebo regenerovaného materiálu. Krajský soud nijak nezpochybňuje odborné stanovisko prof. Mgr. M. K., Ph.D. Stejně tak soud nezpochybňuje to, že i případný znalecký posudek by pravděpodobně mohl dospět k závěru, že v daném případě proces čištění z odborného hlediska nepředstavuje výrobu nového minerálního oleje. Zákon o spotřebních daních však zjevně pojem výroba nepoužívá ve smyslu, v jakém je používán odbornou veřejností při faktickém nakládání s vybranými výrobky. Zákon naopak sám pojem výroba definuje, a to způsobem jednoznačným a nezávislým na jeho používání v odborných kruzích. Argumentace žalobce, ani jím předložené odborné stanovisko nejsou způsobilé vyvrátit ryze právní závěr, že proces čištění minerálního oleje v daném případě naplňuje zákonnou definici pojmu výroba dle § 3 písm. r) bodu 3. zákona o spotřebních daních. Podobně by nemohl tento závěr vyvrátit ani případný znalecký posudek.
21. Argumentace žalobce, že se v daném případě nejedná o nový výrobek a že tentýž minerální olej B-CLEAN 65 EXTRA již byl předmětem zdanění, je lichá. V první řadě se totiž právně nejedná o tentýž minerální olej, jak soud rozvedl výše. Znečištěný olej je právně odlišný od původního oleje, neboť naplňuje definici odpadního oleje, který spadá do jiné podpoložky kombinované nomenklatury. Vyčištěný olej je pak právně odlišný od původního i znečištěného oleje, neboť jeho vyčištění naplňuje definici výroby minerálního oleje, který spadá do jiné podpoložky kombinované nomenklatury, než olej, z něhož byl vyroben.
22. Krajský soud proto uzavírá, že při zdanění znečištěného i vyčištěného minerálního oleje B-CLEAN 65 EXTRA postupoval žalovaný zcela v souladu se zákonem. Žalobní námitky přitom směřují pouze proti provedené interpretaci a aplikaci zákonné úpravy. Ačkoliv žalobce nezpochybňuje samotnou zákonnou úpravu, považuje soud za vhodné poznamenat, že legitimitu jednotlivých zákonných pravidel nelze posuzovat zcela izolovaně. Není tak například možné zcela odhlédnout od pravidel pro osvobození od daně, na která žalovaný v napadeném rozhodnutí poukázal.

IV. Shrnutí a náklady řízení

23. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji zamítl ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s.
24. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Podle něj 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. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

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.

Brno 15. prosince 2023

Mgr. Petr Šebek v. r.
předseda senátu