



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Tomáše Foltase a Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **RES-UH s.r.o.**, se sídlem Družstevní 799, Uherské Hradiště, zastoupený Mgr. Bc. Ivo Nejezchlebem, advokátem se sídlem Joštova 138/4, Brno, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 12. 2023, č. j. 31 Af 43/2022-42,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[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. 8. 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.

II.

[2] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který ji zamítl rozsudkem ze dne 15. 12. 2023, č. j. 31 Af 43/2022-42.

[3] Krajský soud konstatoval, že v případě znečištěného oleje B-CLEAN 65 EXTRA určeného k vyčištění se jedná o odpadní olej zařaditelný do podpoložky KN 2710 99 00, a to s odůvodněním, že 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. Pro úplnost krajský soud poznamenal, 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, ve znění pozdějších předpisů.

[4] Krajský soud neshledal důvodnými ani námitky, které směřovaly proti závěru, že žalobce skladoval znečištěný minerální olej. Za skladování ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), se považuje držba vybraných výrobků, nebo také jejich detence. 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. 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). Na detenci ze strany poskytovatele služby nemá vliv to, že vlastníkem převzaté věci je jiná osoba, která je výlučně oprávněna s věcí právně disponovat, užívat ji či brát z ní užitky.

[5] Krajský soud se rovněž ztotožnil se závěrem žalovaného, že otázka, zda lze vyčištění minerálního oleje považovat za výrobu nového minerálního oleje, je otázkou čistě právní. K tomu uvedl, že znečištěný olej byl před vyčištěním odpadním olejem zařaditelným do podpoložky KN 2710 99 00. Vyčištěním tak došlo k tomu, že z minerálního oleje uvedeného pod jedním kódem nomenklatury vznikl minerální olej uvedený pod jiným kódem nomenklatury KN 2710 12 21. Vyčištění proto naplňuje zákonnou definici pojmu výroba ve smyslu § 3 písm. r) bodu 3 zákona o spotřebních daních. Podle krajského soudu není 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 nezpochybnil odborné stanovisko prof. Mgr. M. K., Ph.D. Stejně tak nezpochybnil to, že i případný znalecký posudek by pravděpodobně mohl dospět k závěru, že v daném případě proces čištění z odborného

pokračování

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 podle § 3 písm. r) bodu 3. zákona o spotřebních daních. Podobně by nemohl tento závěr vyvrátit ani případný znalecký posudek.

III.

[6] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[7] Stěžovatel nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že v případě znečištěného oleje B-CLEAN 65 EXTRA určeného k vyčištění se jedná o odpadní olej zařaditelný do podpoložky KN 2710 99 00. K tomu uvedl, že ze vzorku oleje odebraného celním úřadem a analýzy tohoto vzorku nebylo zjištěno, že se v důsledku dosavadního používání pro mytí a odmašťování jedná o již natolik kontaminovaný olej, že je nezpůsobilý k použití k původnímu účelu (mytí a odmašťování). Tato skutečnost, která je pro zákonnost rozhodnutí krajského soudu rozhodující, dosud nebyla prokázána. Olej, který měl stěžovatel převzít k provedení služby, vykazoval znaky oleje ke způsobu určení shodnému se způsobem určení primárního výrobku, kdy jeho množství bylo toliko navýšeno znečišťujícími součástmi, které byly z předmětného oleje poskytnutou službou odstraněny. V případě stěžovatele nedošlo k negaci možnosti primárního použití předmětného oleje a tento olej po provedení služby vyčištěním byl schopen k dalšímu používání, tedy k primárnímu použití. Nejednalo se tak o minerální olej, který již byl dále k mytí a odmašťování nezpůsobilý a k mytí a odmašťování (primární účel užití) již používán nebyl. Pokud je možno olej po vyčištění, tedy separaci znečištění, dále používat, nemůže se jednat o odpad. Vyčištění tohoto oleje proto nenaplňuje zákonnou definici pojmu výroby podle § 3 písm. r) bodu 3 zákona o spotřebních daních.

[8] Stěžovatel dále nesouhlasil s výkladem § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, kdy podle krajského soudu je plátcem daně každá osoba, která má olej ve své dispozici a vykonává nad ním faktickou moc. Tento výklad je podle stěžovatele v rozporu s jazykovým výkladem tohoto ustanovení, podle kterého je plátcem daně osoba, která skladuje vybrané výrobky a nikoliv osoba, která má olej ve své dispozici a vykonává nad ním faktickou moc. Skutečnost, že předmětný olej se v době kontroly celního úřadu nacházel v nádrži uvnitř areálu stěžovatele, automaticky neznamená, že stěžovatel měl tento olej ve své dispozici a vykonával nad ním faktickou moc, kdy v tomto směru je rozhodný skutečný právní vztah mezi stěžovatelem a vlastníkem tohoto oleje. Stěžovatel rovněž nesouhlasil s právním názorem krajského soudu, že skutečnost, že byl detentorem odpadního oleje, plyne také z povahy jím prováděné služby. V tomto směru nebyl ze strany krajského soudu a celního úřadu proveden žádný důkaz, vyjma odebrání vzorku oleje z nádrže uvnitř areálu stěžovatele. Krajský soud se nezabýval tím, zda stěžovatel ve vztahu k předmětnému oleji nějakou službu poskytoval, na základě čeho a komu a zdali, na základě čeho a kým, byl stěžovateli tento olej za účelem provedení této služby předán. Krajský soud

toto dovozuje pouze z jediné skutečnosti, a to odebrání vzorku oleje z nádrže uvnitř areálu stěžovatele.

[9] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu, žalobou napadené rozhodnutí žalovaného i prvostupňové rozhodnutí celního úřadu.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti podpořil závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Vyjádřil se rovněž podrobně k jednotlivým okruhům kasačních námitek.

IV.

[11] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] V posuzované věci byla stěžovateli 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 stěžovatel byl jeho detentorem, 2) z vyčištěného oleje B-CLEAN 65 EXTRA, a to z titulu, že se jednalo o nově vyrobený minerální olej a stěžovatel byl jeho původcem. Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatel s olejem B-CLEAN 65 EXTRA v rozhodném období nakládal tak, že prováděl službu čištění tohoto minerálního oleje, který byl dříve použit k mytí a odmašťování. Znečištěný olej stěžovatel přebíral od S. B., kterému posléze předával vyčištěný olej včetně destilačních a nedestilovaných zbytků vzniklých po vyčištění. Podstatou sporu je pak otázka, zda znečištěný olej B-CLEAN 65 EXTRA určený k vyčištění představuje odpadní olej zařaditelný do podpoložky KN 2710 99 00, zda stěžovatel tento odpadní olej skladoval a dále zda vyčištění tohoto oleje představuje výrobu minerálního oleje zařaditelného do podpoložky KN 2710 12 21.

[14] Podle § 45 odst. 1 písm. d) zákona o spotřebních daních jsou předmětem daně z minerálních olejů „odpadní oleje uvedené pod kódy nomenklatury 2710 91 až 2710 99“

[15] 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.“

pokračování

[16] Podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je plátcem daně mimo jiné právnická nebo fyzická osoba, která skladuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu.

[17] Podle § 3 písm. r) bodu 3 zákona o spotřebních daních se pro účely tohoto zákona 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.“

[18] K tvrzení stěžovatele, že nebylo prokázáno, že znečištěný minerální olej B-CLEAN 65 EXTRA byl zařaditelný do podpoložky KN 2710 99 00 jako odpadní olej kasační soud odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde žalovaný podrobně popsal, jaké důvody jej vedly k závěru, že znečištěný olej B-CLEAN 65 EXTRA nalezený u stěžovatele bylo nutné posoudit jako odpadní olej podle podpoložky KN 2710 99 00. Žalovaný vycházel zejména z výsledků laboratorního rozboru odebraného vzorku v protokolu o zkoušce č. j. 32265/2021-900000-020, podle kterého se jedná o kapalinu obsahující zvolna sedimentující kal - směs tří vzájemně nemísitelných fází, jedné tvořené převážně minerálním olejem a zbývajících dvou tvořených vodným roztokem organických hydrofilních sloučenin, každá s dispergovanými nerozpustnými částicemi. Toto složení ve spojení s tvrzením stěžovatele, že se jedná o minerální olej znečištěný po použití k odmašťování, vedlo žalovaného k logickému závěru, že se jedná o odpadní olej, který je z důvodu obsahu nečistot a vody nezpůsobilý k původnímu použití, což odůvodňuje výše uvedené sazební zařazení předmětného minerálního oleje. S tímto právním hodnocením žalovaného se ztotožnil i krajský soud v napadeném rozsudku, který k tomu dodal, že důvodem, proč byl olej předáván stěžovateli k vyčištění, bylo zjevně právě to, že byl po dosavadním používání pro mytí a odmašťování natolik kontaminovaný, že byl nezpůsobilý k použití k původnímu účelu.

[19] Nejvyšší správní soud ve shodě s žalovaným poukazuje na skutečnost, že stěžovatel nepoužíval znečištěný minerální olej B-CLEAN 65 EXTRA k mytí nebo odmašťování, tedy k jeho původnímu účelu, ale prováděl až jeho následné čištění, což bylo potvrzeno ověřením vlastností tohoto minerálního oleje odběrem vzorků před provedením činností stěžovatele směřujících k jeho vyčištění a porovnáním s vlastnostmi vyčištěného oleje. Pokud stěžovatel v kasační stížnosti tvrdí, že dotčený minerální olej před provedením čištění byl k původnímu účelu způsobilý, pak toto jeho tvrzení neodpovídá vlastnostem uvedeného oleje v okamžiku konání místního šetření dne 11. 6. 2021, kdy celní úřad z tohoto oleje odebral vzorek. Stěžovatel sice v průběhu správního řízení předložil vlastní protokol z analýzy č. 20210610-B-Clean65-SB ze dne 14. 6. 2021, ze kterého vyplývá, že odpadní olej B-CLEAN 65 EXTRA před vyčištěním je podle výsledků prováděných laboratorních analýz možné zařadit do kódu KN 2710 12 21, na druhou stranu ale ve svém vyjádření ze dne 19. 10. 2021 uvedl, že po přijetí znečištěného oleje provede rozdělení směsi na horní a dolní fázi, což označil za přípravu k čištění, a poté provede destilaci. Obdobná sdělení stěžovatel uvedl i ve vyjádření ze dne 7. 12. 2021. Je tak zřejmé, že již tímto úkonem stěžovatel zahajuje čištění a jakýkoli odběr vzorků provedený v průběhu výrobního procesu již nemůže objektivně prokazovat vlastnosti, které měla výchozí surovina, která do tohoto výrobního procesu vstoupila. Vlastnosti této vstupní suroviny, tj. odpadního oleje B-CLEAN 65 EXTRA před vyčištěním, byly prokazatelně zjištěny ze vzorku odebraného celním úřadem z tohoto

výrobku ještě před zahájením samotného procesu čištění, tedy i před oddělením spodní sedimentované vrstvy označené stěžovatelem jako nedestilovatelný zbytek [směs malého množství minerálního oleje (6 %) a vodného roztoku organických sloučenin s nerozpustnými částicemi (93,5 %)]. Ze stěžovatelem předloženého protokolu z analýzy je zjevné, že byl analyzován jiný vzorek než ten, který byl odebrán celním úřadem při místním šetření, což potvrzuje i protokol o odběru vzorku č. 640302-21-06-005, ze kterého vyplývá, že stěžovateli nebyl předán rezervní vzorek. Není tedy zřejmé, zda byl stěžovatelem zkoumaný vzorek skutečně odebrán z odpadního oleje B-CLEAN 65 EXTRA před začátkem procesu jeho čištění a zda byl odebrán v souladu s příslušnými technickými normami. K tomu lze pro úplnost dodat, že pokud by minerální olej určený k mytí a odmašťování neztratil svoje požadované vlastnosti a byl i nadále způsobilý k tomuto způsobu použití (jak tvrdí stěžovatel), nebylo by logické ani hospodářsky odůvodnitelné, aby jej jeho vlastník předal stěžovateli k vyčištění. Krajský soud proto nepochybil, když dospěl k závěru, že znečištěný minerální olej byl nezpůsobilý k použití jako primární výrobek ve smyslu definice odpadního oleje vymezené v nařízení Komise (EU) č. 2015/1754.

[20] Jak bylo výše uvedeno, v případě stěžovatele bylo prokázáno, že do procesu čištění vstupoval odpadní olej B-CLEAN 65 EXTRA zařaditelný do kódu KN 2710 99 00 a jedním z výstupů tohoto procesu byl vyčištěný olej B-CLEAN 65 EXTRA zařaditelný do kódu KN 2710 12 21, tedy olej uvedený pod jiným kódem nomenklatury. Došlo tedy k takové změně vlastností vstupního výrobku, že se z něj stal z pohledu celního sazebníku jiný výrobek zatížený jinou sazbou spotřební daně. Činnost stěžovatele proto naplnila zákonnou definici pojmu výroba podle § 3 písm. r) bodu 3 zákona o spotřebních daních. Skutečnost, že původní vybraný výrobek před znečištěním a vyčištěný vybraný výrobek mají podobné fyzikální i chemické vlastnosti, přitom nehraje roli. Výrobou pak vznikla stěžovateli daňová povinnost podle § 8 zákona o spotřebních daních.

[21] K posouzení otázky, zda byl stěžovatel detentorem a tedy skladovatelem znečištěného oleje B-CLEAN 65 EXTRA, lze ve shodě s krajským soudem odkázat ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007-85, č. 2533/2012 Sb. NSS, ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 306/2017-30, ze dne 23. 10. 2019, č. j. 8 Afs 75/2018-32, či ze dne 13. 9. 2023, č. j. 9 Afs 91/2023-33) z níž jednoznačně vyplývá, že pojem skladování vybraných výrobků uvedený v § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních má být ve vztahu k vybraným výrobkům vykládán ve smyslu detence. Podstatou detence je faktické ovládání věci, u něhož však, na rozdíl od držby, chybí vůle nakládat s věcí jako s vlastní, ale naopak detentor s věcí nakládá jako s cizí. Uvedená definice odpovídá zjištěnému skutkovému stavu, kdy předmětný znečištěný olej byl nalezen v provozovně stěžovatele, kde se nacházel z toho důvodu, že stěžovatel jej přijal od jeho vlastníka k vyčištění. Je zcela zjevné, že v době konání místního šetření měl stěžovatel nejen neomezený přístup do prostor, v nichž byl znečištěný olej umístěn, ale také umožnil pracovníkům celního úřadu odběr vzorků z tohoto oleje. Je tedy zřejmé, že mohl se znečištěným olejem nakládat a byl tedy přinejmenším jeho detentorem, a tedy i jeho skladovatelem. Sám stěžovatel v rámci správního řízení tvrdil, že znečištěný olej převzal od S. B. k provedení služby čištění. Tuto skutečnost potvrdil i S. B. do protokolu o místním šetření ze dne 21. 6. 2021, č. j. 293022-2/2021-530000-32.2, kde uvedl, že znečištěný minerální olej použitý jako odmašťovací přípravek zasílá stěžovateli k vyčištění a od stěžovatele se mu vrací tři části – vyčištěný olej, nedestilovaná část a destilační zbytek.

pokračování

Stěžovatel mu za čištění oleje B-CLEAN 65 EXTRA vždy vystavuje fakturu. Z uvedeného vyplývá, že stěžovatel se skladováním uvedeného znečištěného oleje ve své provozovně stal plátcem spotřební daně ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, kterému vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit.

[22] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[23] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. listopadu 2024

David Hipšr
předseda senátu