



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Jana Jiráska, Ph.D., a JUDr. Terezy Matuškové v právní věci

žalobce: **IMOPRA s.r.o.**, IČO: 26277697
sídlem U Dvora 217, 687 51 Nivnice
zastoupen JUDr. Janou Kantorovou, advokátkou
sídlem Husova 401, 739 61 Třinec

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 1387/7, 140 96 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 5. 2024, č. j. 24236/2024-900000-314,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce si u společnosti VLIES s.r.o. objednal filtraci 1 000 l znečištěného minerálního oleje, jež opakovaně využívá do obráběcích strojů. Během místního šetření Celního úřadu pro Zlínský kraj (správce daně) v provozovně společnosti VLIES s.r.o. provedeného dne 18. 4. 2023 z důvodu prověření přijímání a užívání minerálních olejů odebral celní úřad ze

znečištěného minerálního oleje žalobce vzorek č. 640302-23-04-002 za účelem zjištění sazebního zařazení. Protože podle celního úřadu nebylo prokázáno, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné či oprávněně nabyté bez daně, jež byly skladovány bez dokladu uvedeného v § 5 a § 6 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, bylo množství 1 000 l minerálního oleje rozhodnutím celního úřadu zajištěno.

2. Celní úřad platebním výměrem ze dne 15. 9. 2023, č. j. 83437/2023-640000-32.1, vyměřil žalobci dle § 45 odst. 1 písm. d) a § 48 zákona o spotřebních daních spotřební daň z minerálních olejů za období duben kalendářního roku 2023 ve výši 660 Kč na dosud zjištěné množství 1 000 l minerálního oleje. Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce dne 13. 10. 2023 odvolání s návrhem, aby odvolací orgán platební výměr zrušil a řízení zastavil. Žalovaný odvolání napadeným rozhodnutím zamítl a platební výměr správce daně potvrdil.

II. Žaloba

3. Proti napadenému rozhodnutí podal žalobce ke zdejšímu soudu žalobu, v níž se domáhá přezkoumání napadeného rozhodnutí v celém rozsahu. Žalobce je přesvědčen, že provádění filtrace minerálních olejů nespadá pod žádné ustanovení zákona o spotřebních daních, podle něhož by mělo dojít k vyměření a zaplacení spotřební daně. Žalobce nakupuje minerální řezné oleje, které používá v obráběcích strojích; jedná se tedy o používání tohoto oleje pro účely, na něž se vztahuje osvobození od daně. Žalobce dále uvádí, že mezi žalobcem a společností VLIES s.r.o. bylo výslovně sjednáno, že minerální olej je této společnosti předáván pouze za účelem filtrace a žalobce k němu nepozbývá vlastnického či jakéhokoli jiného dispozičního práva, proto absence povolení k přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně není relevantní.
4. Žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného o zařazení minerálního řezného oleje určeného k filtraci do kategorie odpadní oleje, které žalovaný navíc ani náležitě neodůvodnil. Žalobce namítá, že žalovaný při posouzení, zda se jedná o odpadní minerální olej, vycházel výlučně ze stanoviska Celně technické laboratoře k sazebnímu zařazení č. j. 55726/2023-640000-22.1 (dále jen „stanovisko CTL“), které však vychází z rozboru pouze některých parametrů odebraného vzorku minerálního oleje. Žalobce uvádí, že žádný právní předpis neurčuje limitní referenční parametry, při jejichž překročení se dle zákona o spotřebních daních stává minerální olej olejem odpadním. Žalobce také namítá, že závěr žalovaného o tom, že zkoumaný vzorek obsahoval příměs vody, a tudíž se tento minerální olej automaticky zařazuje pod *oleje ve formě emulzí ve vodě nebo směsí s vodou*, bez určení překročení jakékoli limitní veličiny, nelze připustit, neboť i nové oleje obsahují určité množství vody. Je to právě daňový subjekt, který na základě stavu minerálního oleje posuzuje, kdy je již minerální olej pro primární účel nepoužitelný, a rozhoduje o jeho zařazení do kategorie odpadní oleje.
5. Žalobce dále uvádí, že zajištěný minerální olej se v době předání k filtraci nestal nezpůsobilým pro použití, pro něž byl původně určen, a žalobce s předmětným olejem nenakládal jako s odpadním olejem ve smyslu zákona o spotřebních daních. Žalobce minerální řezné oleje po provedení filtrace opakovaně používá ke stejnému účelu jako nově zakoupený olej. Filtrací se rozumí pouze zbavení minerálního oleje nečistot, které jsou při třískovém obrábění běžné. Do oleje nejsou přidávána jakákoli aditiva či jiné prvky, proto při procesu filtrace v žádném případě nedochází k výrobě nového výrobku ve smyslu zákona o spotřebních daních a nedochází tak ke změně kódu KN a zařazení do kategorie odpadní oleje. Cílem filtrace bylo pouze prodloužení životnosti olejů i obráběcích zařízení. Žalobce

argumentuje také tím, že filtrace oleje nemusí nutně probíhat u externí specializované firmy, ale může si ji provádět sám subjekt; navíc již všechny stroje jsou od výrobce vybaveny integrovaným filtračním systémem. Na podporu svých tvrzení žalobce předkládá dva znalecké posudky.

6. Žalobce proto navrhuje, aby bylo napadené rozhodnutí zrušeno.

III. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvádí, že společnost VLIES s.r.o., která odpadní olej od žalobce přijala a nakládala s ním, nebyla držitelem povolení k přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně dle § 13 odst. 1 zákona o spotřebních daních, které by umožnilo osvobození odpadních olejů od spotřební daně dle § 49 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Tímto žalobce porušil svou zákonnou povinnost předat vybrané výrobky osvobozené od daně výhradně osobám, které jsou držiteli příslušného povolení, což vyústilo ve ztrátu osvobození odpadních olejů od spotřební daně a ve vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit.
8. K posouzení minerálního oleje vypuštěného z obráběcích strojů jako odpadního žalovaný v podrobnostech odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný namítá, že znečištěný minerální olej nalezený u společnosti VLIES s.r.o. vyhodnotil jako olej odpadní nejen na základě složení oleje dle stanoviska CTL, ale také na základě prohlášení žalobce a společnosti VLIES s.r.o. ohledně nakládání s minerálním olejem, předložených listin a stanoviska k sazebnímu zařazení. Všechny tyto důkazy společně vedly žalovaného k závěru, že se jedná o odpadní olej, který je z důvodu obsahu nečistot a vody nezpůsobilý ke svému původnímu použití.
9. K námitce žalobce, že u zajištěného oleje nedošlo ke ztrátě jeho primárního účelu, žalovaný uvádí, že pokud by předmětný minerální olej neztratil své požadované vlastnosti a byl by i nadále způsobilý k primárnímu způsobu použití, bylo by nelogické a hospodářsky neodůvodnitelné, aby jej žalobce vypustil z obráběcích strojů a předal jej k vyčištění. Okamžikem vypuštění emulze řezného oleje s vodou a mechanickými částicemi byl ve smyslu zákona o spotřebních daních vyroben odpadní olej, který byl následně předán společnosti VLIES s.r.o. k úpravě pomocí filtrace. Podle žalovaného je za výrobu nutné považovat každý proces, při kterém dochází ke vzniku minerálního oleje, který je uvedený pod jiným kódem nomenklatury než minerální olej, ze kterého vznikl, přičemž není rozhodné, zda k přeměně dochází mechanickou separací či jiným procesem. Důležitou okolností je, že činností dojde k tak zásadní změně vlastností vstupního výrobku, že se z něj z pohledu celního sazebníku stane jiný výrobek.
10. Žalovaný proto navrhuje, aby soud žalobu v plném rozsahu zamítl.

IV. Posouzení věci

11. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s. ř. s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.). Žaloba je přípustná (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Za splnění podmínek § 51 s. ř. s. rozhodl soud bez jednání. Při rozhodování vycházel z obsahu správního spisu, nad jehož rámec nebylo potřeba provádět dokazování.

12. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

IV./A) Nedostatečné odůvodnění napadeného rozhodnutí

13. Žalobce předně namítal, že žalovaný zařazení minerálního oleje mezi oleje odpadní v napadeném rozhodnutí dostatečně neodůvodnil.
14. Podle zdejšího soudu jsou v napadeném rozhodnutí dostatečně zřetelně uvedeny důvody, na jejichž základě žalovaný dospěl k závěru o zařazení vypuštěného minerálního oleje mezi oleje odpadní. Žalovaný tento závěr staví na laboratorním zkoumání (stanovisko CTL, protokol o zkoušce, analýza laboratoře ALS Czech Republic, s.r.o.; str. 8, 9), způsobu nakládání s minerálním olejem, tj. používání řezného oleje v obráběcích strojích a s tím související znečištění oleje (str. 9, 12, 13), prohlášení žalobce a společnosti VLIES s.r.o. ohledně nakládání s minerálním olejem (str. 9). Žalovaný se rovněž vypořádal s námitkou žalobce, že minerální oleje, s nimiž společnost VLIES s.r.o. nakládá, dle rozhodnutí krajského úřadu nejsou odpadem (str. 11), a odkazuje na jednoznačnost legální definice odpadních olejů uvedené v zákoně o spotřebních daních. Na podporu svých argumentů žalovaný odkazuje na četnou judikaturu správních soudů. Navíc ze samotného obsahu žaloby plyne, že žalobce s odůvodněním zařazení minerálního oleje mezi oleje odpadní podrobně a věcně polemizuje a konkrétními argumenty s ní nesouhlasí.
15. Lze tedy uzavřít, že důvody, které žalovaného vedly k zařazení minerálního oleje mezi oleje odpadní, jsou v napadeném rozhodnutí vyjádřeny dostatečně, jasně a srozumitelně.

IV./B) Přezkum věcné správnosti napadeného rozhodnutí

16. Spornou otázkou v této věci je posouzení, zda vypuštěním znečištěného oleje z obráběcích strojů proběhla výroba ve smyslu zákona o spotřebních daních a lze tak vypuštěný minerální olej považovat za nový vybraný výrobek, a zda znečištěný minerální olej určený k filtraci spadá do kategorie odpadní oleje, tj. pod podpoložku KN 2710 99 00 celního sazebníku. Rovněž je mezi stranami sporné, zda v důsledku předání minerálního oleje k filtraci společnosti, která nedisponuje příslušným povolením k přijímání a užívání vybraných výrobků, došlo ke ztrátě osvobození od daně a spotřební daň tak byla žalobci vyměřena oprávněně, či nikoli.
17. Podle § 8 zákona o spotřebních daních „*[d]aňová povinnost vzniká výrobou vybraných výrobků na daňovém území Evropské unie nebo dovozem anebo neoprávněným vstupem vybraných výrobků na daňové území Evropské unie*“.
18. Podle § 9 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních „*[p]ovinnost daň přiznat a zaplatit vzniká také b) u vybraných výrobků osvobozených od daně okamžikem jejich použití pro jiné účely, než na které se osvobození od daně vztahuje*“. S ohledem na citované ustanovení bude zdejší soud při posouzení sporné otázky vycházet ze znění zákona účinného v době, kdy žalobce předal odpadní olej společnosti VLIES s.r.o. k filtraci; dle dodacího listu byl olej předán k filtraci dne 14. 4. 2023. Zdejší soud tak bude při posuzování věci vycházet ze znění zákona o spotřebních daních účinného v období od 13. 2. 2023 do 31. 7. 2023.
19. Zdejší soud se bude nejprve zabývat posouzením, zda minerální olej vypuštěný z obráběcích strojů spadá do kategorie odpadní oleje, či nikoli.

20. Podle § 45 odst. 1 písm. d) zákona o spotřebních daních „*[p]ředmětem daně jsou tyto minerální oleje: odpadní oleje uvedené pod kódy nomenklatury 2710 91 až 2710 99*“.
21. Podle § 3a odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních „*[k]ódem nomenklatury se pro účely b) daně z minerálních olejů, značkování a barvení vybraných minerálních olejů, značkování některých dalších minerálních olejů a sledování nakládání se zvláštními minerálními oleji rozumí číselné označení vybraných výrobků uvedené v nařízení Rady o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, ve znění platném k 1. lednu 2018*“.
22. Podle § 48 odst. 1 zákona o spotřebních daních činí sazba daně u kódu nomenklatury 2710, odpadní oleje podle § 45 odst. 1 písm. d) 660 Kč/1 000 l.
23. Podle poznámky 3. kapitoly 27 celního sazebníku Prováděcího nařízení Komise (EU) 2022/1998 ze dne 20. září 2022, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku (dále též „celní sazebník“) „*[p]ro účely čísla 2710 se „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 směsi s vodou, jako například ty, které vznikají při úniku olejů, mytí skladovacích nádrží nebo používání řezných olejů při obrábění*“.
24. Podle žalovaného minerální olej využívaný v obráběcích strojích a následně z nich vypuštěný odpovídá definici odpadního oleje uvedené pod písm. a) a c) poznámky 3. kapitoly 27 celního sazebníku. S tímto závěrem žalovaného se zdejší soud ztotožňuje. Podle definice pod písm. a) odpadní oleje zahrnují „*oleje dále nezpůsobilé k použití jako primární výrobky (například použité mazací oleje, použité hydraulické oleje a použité transformátorové oleje)*“. Žalobce v žalobě namítá, že minerální olej určený k filtraci nebyl olejem dále nepoužitelným k jeho primárnímu účelu, a pokud by použitý olej byl bez jakékoli úpravy vrácen do obráběcího stroje, sloužil by nadále ke svému primárnímu účelu. Je přitom jen na uvážení uživatele, při jaké míře znečištění má zájem nečistoty z minerálního oleje odstranit. Zdejší soud souhlasí s tvrzením žalobce, že je pouze na uživateli, kdy vypustí olej z obráběcích strojů. V tomto okamžiku s ním ale začne nakládat jako s olejem odpadním. Žalobce v tomto případě nový minerální olej vlil do obráběcích strojů a po určité době používání usoudil, že je třeba olej ze strojů vypustit, neboť již nemůže plnit svou funkci v obráběcích strojích. Znečištěný olej pak žalobce nevlil zpět do obráběcích strojů s tím, že by olej byl dále použitelný ke svému původnímu účelu, nýbrž se rozhodl předat jej k vyčištění. Jak sám žalobce tvrdí, minerální olej vypustil a předal k filtraci za účelem lepší funkce a prodloužení životnosti obráběcích strojů. Pokud by minerální olej mohl nadále sloužit svému primárnímu účelu, nedávalo by jeho vypuštění za účelem předání k filtraci z ekonomického hlediska žádný smysl. Minerální olej byl po použití v obráběcích strojích zjevně natolik kontaminován, že již nebylo možné jej použít k jeho původnímu účelu. Žalovaný přílehavě odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 16. 7. 2021, č. j. 31 Af 3/2019-85, podle kterého „*[p]odstatné je pouze to, že tento minerální olej, který byl používán k mytí a odmašťování, byl vypuštěn z mycích a odmašťovacích stolů proto, že již byl dále k mytí a odmašťování nezpůsobilý a k mytí a odmašťování (primární účel užití) po vypuštění již používán nebyl. Podle výše uvedeného je tímto okamžikem nutno na tento minerální olej nahlížet jako na odpadní olej*“ (obdobně také rozsudek Krajského soudu v Brně

ze dne 15. 12. 2023, č. j. 31 Af 43/2022-42). Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové byl přezkoumáván Nejvyšším správním soudem, který tento právní názor krajského soudu potvrdil. Obdobnou argumentaci vyslovil Nejvyšší správní soud také v rozsudku ze dne 19. 11. 2024, č. j. 7 Afs 331/2023-37: „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“. Zdejší soud tak ve shodě se žalovaným shrnuje, že minerální olej vypuštěný z obráběcích strojů a předaný k filtraci spadá pod definici odpadního oleje uvedenou pod písm. a) poznámky 3. kapitoly 27 celního sazebníku.

25. Ze znaleckého posudku vypracovaného Ing. Janem Blatou, Ph.D., CTD, ze dne 31. 8. 2023, č. 050307-2023, (str. 16), plyne, že na Vysoké škole báňské – Technické univerzitě Ostrava byl analyzován vzorek jiného minerálního oleje než toho, z něhož byl vzorek odebrán celním úřadem při místním šetření. K výsledkům analýzy tak nelze přihlížet, neboť má-li být posuzována jakost určitého minerálního oleje, nemůže být v tomto směru průkazná analýza provedená na vzorku odebraném z úplně jiného minerálního oleje. V závěru posudku znalec uvádí, že „[o]leje před vypuštěním z obráběcích strojů plnily svou primární funkci a lze předpokládat, že by tak i nadále činily“. Zdejší soud k tomu opětovně sděluje, že minerální řezný olej se stal olejem odpadním okamžikem vypuštění z obráběcích strojů za účelem předání k filtraci, neboť žalobce usoudil, že minerální olej již nemůže sloužit svému původnímu účelu, a to bez ohledu na vyjádření znalce, že minerální olej s touto mírou znečištění by bylo možné nadále používat.
26. Co se pak týká samotného fyzikálně chemického složení předmětného minerálního oleje, ze stanoviska CTL a souvisejícího protokolu lze vyčíst, že zkoumaný vzorek má charakter odpadního minerálního oleje. Jedná se o emulzi žlutohnědé barvy, páchnoucí po minerálních olejích, obsahující podíl dispergovaných jemných pevných černých částic. Vzorek dále obsahuje přísady a nečistoty na bázi sloučeniny síry, vápníku, hliníku a zinku. Kontaminace oleje nečistotami je patrná také z protokolu č. 60007359101 ze dne 9. 10. 2023 o zkoušce (rozboru) rezervního vzorku vypracovaného laboratoří ALS Czech Republic, s.r.o. (dále jen „protokol ALS“), který předložil žalobce. Podle protokolu ALS rezervní vzorek obsahoval 1 598 mg nečistot, zatímco olej nový vykazoval hodnoty nulové.
27. Žalobce namítá, že pokud jde o obsah vody ve vypuštěném minerálním oleji, tak i minerální olej nový obsahuje určité množství vody. Závěr žalovaného, že vypuštěný minerální olej je nutné podřadit pod *oleje ve formě emulzí ve vodě nebo směsí s vodou* pouze na základě toho, že obsahoval příměs vody, bez určení jakékoli limitní veličiny, nelze připustit. Pravdou však je, že zajištěný minerální olej obsahoval ve srovnání s novým minerálním olejem několikanásobně větší množství vody. To vyplývá jak ze stanoviska CTL, tak z protokolu ALS, podle kterého vzorek ve srovnání s olejem novým obsahoval více než čtyřnásobné množství vody. Zákonodárce v definici pod písm. c) poznámky 3. kapitoly 27 celního sazebníku uvedl, že odpadní oleje zahrnují „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“. Pro jasnější představu o tom, které minerální oleje spadají do kategorie minerálních olejů ve formě emulzí ve vodě nebo směsí s vodou, zákonodárce uvedl demonstrativní výčet příkladů, o které oleje by se mohlo jednat. Minerální olej, jenž byl předán společnosti VLIES s.r.o. k filtraci, žalobce používá jako olej řezný do obráběcích strojů. Způsob použití oleje žalobcem tak odpovídá jednomu z příkladů, které zákonodárce považoval za natolik významné, že se rozhodl je demonstrativně uvést přímo v celním

sazebníku. Vzhledem k obsahu vody v předmětném minerálním oleji lze konstatovat, že minerální olej určený k filtraci odpovídá definici odpadního oleje uvedené nejen pod písm. a), ale také pod písm. c) poznámky 3. kapitoly 27 celního sazebníku.

28. Žalobce dále namítá, že neexistuje žádný právní předpis, který by stanovil, jaké konkrétní množství nečistot či vody musí být v minerálním oleji obsaženo, aby se z minerálního řezného oleje stal olej odpadní. Zdejší soud v tomto dává žalobci zapravdu; žalovaný tuto skutečnost rovněž nerozporuje a sám v napadeném rozhodnutí uvádí, že na základě laboratorní analýzy nelze s jistotou potvrdit, zda se jedná o odpadní olej, či nikoli. Jak žalovaný, vycházejí z judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 1. 8. 2022, č. j. 4 Afs 287/2021-50), správně uvedl, posouzení, zda se jedná o odpadní olej, či nikoli, je zejména otázkou právní. Proto žalovaný při posouzení minerálního oleje jako odpadního vycházel nejen z chemického rozboru vzorku zajištěného minerálního oleje, ale také z prohlášení žalobce a společnosti VLIES s.r.o. ohledně nakládání s minerálním olejem, z předložených listin a ze stanoviska CTL k sazebnímu zařazení.
29. Pokud jde o výklad pojmu výroba, tak zdejší soud vyšel z legální definice tohoto pojmu obsažené v zákoně o spotřebních daních a ze související judikatury Nejvyššího správního soudu. Podle § 3 odst. 1 písm. r) bodu 3. zákona o spotřebních daních se pro účely tohoto zákona výrobou rozumí mimo jiné „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“. V § 45 odst. 12 zákona o spotřebních daních je upraveno smíchání minerálních olejů, tato výjimka se však na minerální olej určený k filtraci nevztahuje. Ze zákonné definice pojmu výroba jednoznačně vyplývá, co se výrobou podle zákona o spotřebních daních rozumí. Tato definice má pro účely daňové před pojmem výroba užívaným v běžném či odborném jazyce přednost, a právě z ní je třeba při vyhodnocování vzniku daňové povinnosti vycházet. Tento závěr je podpořen i rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 5 Afs 96/2006-58, podle kterého „výrobou není jen samotný technologický proces vzniku výrobku, při kterém dochází ke změně jeho vnitřních vlastností, ale též postup, kdy finální produkt je odlišný od produktu původního jen v důsledku své vnější úpravy ... výrobou se rozumí jak vnější změna v úpravě, tak i změna nomenklaturního označení“ (obdobně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2015, č. j. 1 Afs 82/2015-31). K legální definici výroby v kontextu zákona o spotřebních daních se vyjádřil rovněž Ústavní soud, a to v nálezu ze dne 27. 6. 2000, sp. zn. II. ÚS 157/97, podle kterého může být vnější úpravou výrobku i jeho nové pojmenování, jež signalizuje jeho nové určení při uspokojování určité potřeby, které je rozdílné od určení výrobku původního. Podle Ústavního soudu je výrobou podle zákona o spotřebních daních také „proces administrativní změny, tj. právně významné nové označení výrobku“.
30. Žalobce se v žalobě vyjadřuje také k procesu filtrace. Dle žalobce při filtraci dochází pouze ke zbavení minerálního oleje nečistot, do oleje nejsou přidávána žádná aditiva či jiné prvky, proto při procesu filtrace v žádném případě nedochází k výrobě nového výrobku ve smyslu zákona o spotřebních daních. K tomu soud uvádí, že v daném případě byla spotřební daň žalobci vyměřena z důvodu předání odpadního oleje k filtraci společnosti, která nedisponovala příslušným povolením k přijímání a užívání vybraných výrobků. Žalobce nabyt od společnosti FILTRATION TECHNOLOGY s.r.o. minerální olej CUTFit OC zařaditelný pod kód KN 2710 19 91, který byl po použití v obráběcích strojích z těchto strojů vypuštěn v podobě odpadního oleje zařaditelného pod kód KN 2710 99 00. Vypuštěním oleje došlo ke změně kódu nomenklatury, a tedy k výrobě nového vybraného

výrobku. V souvislosti s použitím tohoto oleje pro jiné účely, než na které se osvobození od daně vztahuje, byla žalobci vyměřena spotřební daň. Pokud by následně byla provedena filtrace odpadního oleje, došlo by opět k výrobě nového vybraného výrobku a žalobci by byla vyměřena spotřební daň z vyčištěného minerálního oleje, neboť minerální olej by již nebyl olejem odpadním zařaditelným pod kód KN 2710 99 00, nýbrž olejem zařaditelným pod kód KN 2710 19 91.

31. Pokud žalobce odkazuje na rozhodnutí č. 34 Krajského úřadu Zlínského kraje, Odbor životního prostředí a zemědělství ze dne 5. 5. 2023, podle kterého minerální oleje, s nimiž společnost VLIES s.r.o. nakládá, nejsou odpadem ve smyslu § 4 zákona č. 541/2020 Sb., o odpadech, tak toto rozhodnutí zdejší soud nepovažuje v posuzované věci za relevantní. Pro vznik daňové povinnosti a následné vyměření daně není rozhodné, zda odpadní olej odpovídá definici stanovené v zákoně o odpadech, ale zda odpovídá definici uvedené v zákoně o spotřebních daních. V rámci českého právního řádu se v úvodních ustanoveních zákonů lze pravidelně setkat s výčtem legálních definic pojmů, které zákonodárce pro účely daného zákona považoval za klíčové. Podle usnesení Ústavního soudu ze dne 31. 7. 1996, sp. zn. III. ÚS 124/96 *„[j]ednotnost právního řádu je v rovině právního jazyka kromě jiného spjata s konstantností významů přisuzovaných jazykovým výrazům, tj. s vyloučením polysémie a homonymie. Výjimkou je pouze rozlišování samotným zákonodárcem, a to explicitně formou legální definice nebo implicitně, tzn. když je odlišnost významů přisuzovaných jednomu výrazu zřejmá z kontextu. Pakliže tedy právní předpis obsahuje legální definici pojmu, omezující její použití pouze pro účely daného předpisu, plyne z toho nutnost odlišení ve vztahu k významu stejného pojmu, obsaženého v jiných předpisech.“* Zdejší soud v souladu s judikaturou Ústavního soudu uzavírá, že obsahuje-li daný zákon vlastní legální definici určitého pojmu, není namístě tento pojem vykládat podle legální definice obsažené v jiném zákoně vytvořené pro jiné účely. Pro účely vzniku daňové povinnosti a následného vyměření daně je tak rozhodná legální definice odpadního oleje obsažená v zákoně o spotřebních daních, která je založena na celním zařazení, nikoli definice obsažená v zákoně o odpadech.
32. S ohledem na výše uvedené má zdejší soud za to, že zajištěný minerální olej, který žalobce vypustil z obráběcích strojů a předal společnosti VLIES s.r.o. k filtraci, je olejem odpadním, který spadá pod kód nomenklatury 2710 99 00, tedy pod jiný kód nomenklatury než minerální olej nový, jenž byl vlit do obráběcích strojů a je zařazen pod kód nomenklatury 2710 19 91.
33. Podle § 49 odst. 1 věty první zákona o spotřebních daních *„[o]d daně jsou osvobozeny minerální oleje uvedené v § 45 odst. 1, 2 a 6 používané pro jiné účely, než je pohon motorů nebo výroba tepla“*. Jak žalovaný správně vyhodnotil, podle § 49 odst. 1 věty první zákona o spotřebních daních by měl být zajištěný minerální olej od daně osvobozen, neboť jej žalobce využívá jako olej řezný do obráběcích strojů, a nikoli za účelem pohonu motorů či výroby tepla.
34. Podle § 13 odst. 1 zákona o spotřebních daních *„[v]ybrané výrobky osvobozené od daně lze přijímat a užívat pouze na základě pravomocného povolení k přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně“*.
35. Podle § 13 odst. 2 zákona o spotřebních daních *„[v]ybrané výrobky osvobozené od daně lze přijímat pouze od dodavatele uvedeného v povolení k přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně“*.

36. Podle § 9 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních „[p]ovinnost daň přiznat a zaplatit vzniká také u vybraných výrobků osvobozených od daně okamžikem jejich použití pro jiné účely, než na které se osvobození od daně vztahuje“.
37. Podle § 4 odst. 1 písm. b) bodu 1. zákona o spotřebních daních „[p]látcem je právnická nebo fyzická osoba, jíž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit v případě použití vybraných výrobků osvobozených od daně pro jiné účely, než na které se osvobození od daně vztahuje [§ 9 odst. 3 písm. b)]“.
38. Podle rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 16. 7. 2021, č. j. 31 Af 3/2019-85 „[p]odle uvedeného ustanovení zákona (pozn.: § 49 odst. 1 zákona o spotřebních daních) jsou od daně osvobozeny „minerální oleje uvedené v § 45 odst. 1, 2 a 6 používané pro jiné účely, než je pohon motorů nebo výroba tepla.“ Odpadní oleje jsou tedy osvobozeny od daně za předpokladu, že jsou používány pro jiné než v citovaném ustanovení vyjmenované účely. Zároveň ovšem platí, že nakládání s odpadními oleji osvobozenými od daně je podmíněno splněním podmínky stanovené v § 13 odst. 1 zákona o spotřebních daních, podle něž „[v]ybrané výrobky osvobozené od daně lze přijímat a užívat pouze na základě pravomocného povolení k přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně.“ Minerální oleje osvobozené od daně lze pak na základě pravomocného povolení k přijímání a užívání minerálních olejů osvobozených od daně rovněž prodat uživateli, který je držitelem tohoto povolení, nebo je oprávněn přijímat a užívat minerální oleje osvobozené od daně bez tohoto povolení. Totéž platí pro bezplatné předání odpadních olejů (viz § 52a odst. 1 a 3 zákona o spotřebních daních).“ Citovaný rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové byl podroben přezkumu Nejvyššího správního soudu, který právní závěr krajského soudu rozsudkem ze dne 1. 8. 2022, č. j. 4 Afs 287/2021-50, potvrdil.
39. Judikatorní závěry lze aplikovat také na posuzovanou věc. Žalobce vypuštěním oleje z obráběcích strojů (ve smyslu zákona o spotřebních daních) vyrobil odpadní olej. Tento odpadní olej je podle § 49 odst. 1 zákona o spotřebních daních od daně osvobozen. Předáním osvobozeného odpadního oleje k filtraci společnosti, která příslušným povolením k přijímání a užívání vybraných výrobků nedisponuje, žalobce porušil povinnost zakotvenou v § 13 zákona o spotřebních daních a použil odpadní olej pro jiné účely, než na které se osvobození od daně vztahuje. Žalobce v čl. V. žaloby odkazuje na § 44 odst. 1 zákona o spotřebních daních a argumentuje tím, že nakládání s olejem vypuštěným z obráběcích strojů nelze zařadit pod žádné písmeno tohoto ustanovení, podle něhož by žalobci vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit. Ustanovení § 44 zákona o spotřebních daních však není jediným ustanovením, které definuje plátce spotřební daně. V tomto případě se jedná o ustanovení, které definuje plátce daně pouze v souvislosti s nakládáním s minerálními oleji. V § 4 téhož zákona je pak zakotvena definice plátce daně obecně, bez ohledu na to, s jakými druhy vybraných výrobků plátce daně nakládá. Ustanovení § 44 není vůči § 4 ustanovením speciálním, které by vylučovalo použití obecné definice plátce daně; naopak se jedná o další vymezení plátců daně a postačí, že je plátce daně definován pouze podle jednoho z těchto ustanovení. Plátcem daně z minerálních olejů se osoba může stát na základě § 4 zákona o spotřebních daních, o čemž svědčí i judikatura (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2016, č. j. 2 Afs 275/2015-44). Ačkoli se žalobce nestal plátcem daně podle § 44 zákona o spotřebních daních, stal se plátcem daně podle § 4 odst. 1 písm. b) bodu 1. téhož zákona. Argumentace žalobce, že se nestal plátcem spotřební daně, protože jeho nakládání není podřaditelné pod některé z písmen uvedených v § 44 zákona o spotřebních daních, tak neobstojí.

40. Žalobce v žalobě tvrdí, že pokud by si filtraci prováděl sám, pak by byl olej vypuštěný z obráběcích strojů od daně osvobozen. Toto tvrzení zdejší soud nerozporuje. Pokud by žalobce prováděl filtraci sám, k předání odpadního oleje společnosti nedisponující příslušným povolením by nedošlo, a žalobci by v souvislosti s vypuštěným odpadním olejem povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit nevznikla. Tak tomu ale v daném případě nebylo.
41. Žalobce také namítá, že společnosti VLIES s.r.o. nepřevádí vlastnické ani jiné dispoziční právo k odpadnímu oleji, proto odkaz žalovaného na § 13 odst. 1 zákona o spotřebních daních není v této věci relevantní. Není však rozhodné, zda předáním odpadního oleje k filtraci došlo k převodu vlastnického či jiného dispozičního práva k odpadnímu oleji či nikoli. Odpadní olej byl nalezen v provozovně společnosti VLIES s.r.o., která jej přijala a fakticky držela s cílem za úplatu provést jeho filtraci. Aby byl vyrobený odpadní olej od spotřební daně osvobozen, společnost VLIES s.r.o. by musela disponovat příslušným povolením. Tato námitka žalobce tedy neobstojí. Předáním odpadního oleje společnosti VLIES s.r.o. k filtraci tak žalobci podle § 9 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních vznikla povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit.

V. Závěr a náklady řízení

42. Zdejší soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
43. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl dle § 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. Neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Petr Šebek v. r.
předseda senátu