



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. a JUDr. Zory Šmolkové, ve věci

žalobce: **BONCZECH s. r. o.**

sídlem Střítež č. p. 60, 739 59 Střítež

zastoupený Mgr. Markem Ježkem, advokátem

sídlem Tovární 1707/33, 737 01 Český Těšín

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**

sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 6. 2018 č. j. 33795/2018-900000-315 a
č. j. 33796/2018-900000-315, ve věci spotřební daně

takto:

I. V řízení se **pokračuje.**

Shodu s prvopisem potvrzuje

II. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 4. 6. 2018 č. j. 33795/2018-900000-315 a č. j. 33796/2018-900000-315 **se zrušují** a věci **se vracejí** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 14 228 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Marka Ježka, advokáta se sídlem Tovární 1707/33, 737 01 Český Těšín.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 3. 8. 2018 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 6. 2018 č. j. 33795/2018-900000-315 a č. j. 33796/2018-900000-315 (dále „napadená rozhodnutí“), kterými byla zamítnuta odvolání žalobce proti platebním výměrům Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 11. 2014 a napadená rozhodnutí byla potvrzena. Těmito rozhodnutími celního úřadu byl stanoven základ daně 16,37 tun v prvním případě a 17,32 tun v druhém případě předmětu daně za použití sazby daně 472 Kč za tunu a celní úřad jako správce daně vyměřil žalobci z moci úřední za zdaňovací období duben 2013 daňovou povinnost spotřební daně z minerálních olejů ve výši 7 727 Kč (v prvním případě) a za zdaňovací období listopad 2012 daňovou povinnost spotřební daň z minerálních olejů ve výši 8 176 Kč (ve druhém případě). Napadená rozhodnutí byla vydána poté, co Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 22. 11. 2017 č. j. 22Af 51/2015-156 předchozí napadená rozhodnutí žalovaného zrušil, a to za situace, kdy o kasační stížnosti žalovaného proti tomuto rozsudku nebylo dosud rozhodnuto.
2. Žalobce žalovanému vytýkal zejména, že se žalovaný neřídil právním názorem vysloveným krajským soudem v předchozím rozsudku č. j. 22Af 51/2015-156 a zejména nedoplnil dokazování, jak mu krajský soud uložil. Po zrušení jeho původních rozhodnutí nebylo ve věci nařízeno a konáno ústní jednání a nové z hlediska soudu významné důkazy ve věci (znalecký posudek, posouzení vzorku společnosti ENVIFORM) žalovaný toliko podrobil své hodnotící činnosti a hodnocení důkazu provedl opět svévolným a zavádějícím způsobem. Žalobce proto navrhl zrušení napadených rozhodnutí.
3. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Odkázal na žalobou napadené rozhodnutí a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2018 č. j. 6 Afs 425/2017-51.
4. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 7. 8. 2018, č. j. 6 Afs 425/2017-51 rozsudek krajského soudu č. j. 22 Af 51/2015-156 zrušil z důvodu neobjasněnosti stěžejní otázky přirozené barvy minerálních olejů, a zavázal proto krajský soud k jejímu odstranění. Krajský soud dne 24. 10. 2018 rozsudkem č. j. 22 Af 51/2015-201 poté, co nejasnosti otázky odstranil, opětovně rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasační stížnost, která byla u Nejvyššího správního soudu vedena pod sp. zn. 6 Afs 354/2018.

5. Vzhledem k tomu, že napadená rozhodnutí byla vydána na základě závěrů předchozího rozsudku č. j. 22 Af 51/2015-156, které byly zpřesněny následujícím rozsudkem č. j. 22 Af 51/2015-201, krajský soud usnesením ze dne 25. ledna 2019 pod č. j. 25 Af 38/2018-36 řízení přerušil do skončení řízení proti němu vedeného Nejvyšší správním soudem pod sp. zn. 6 Afs 354/2018, k čemuž došlo dne 13. 2. 2019, kdy Nejvyšší správní soud rozsudkem č. j. 6 Afs 354/2018-23 kasační stížnost žalovaného zamítl. Tím odpadla překážka, pro kterou bylo řízení přerušeno, a proto krajský soud rozhodl o pokračování v řízení (výrok I. tohoto rozsudku).
6. Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
7. Vzhledem k tomu, že jde již o třetí rozhodnutí v téže věci, krajský soud skutkový stav, ze kterého vychází, připomíná pouze krátce, se zaměřením na nyní posuzovanou otázku, tedy zda se žalovaný v napadených rozhodnutích odchýlil od závazného právního názoru, vyjádřeného krajským soudem v předchozím rozsudku:
- správce daně dne 23. 11. 2012 a 3. 4. 2013 provedl v sídle žalobce místní šetření, v jehož průběhu zjistil skladování minerálního oleje označeného v nabývacích dokladech jako „mazací olej G 100“. Pro pochybnosti o správnosti deklarovaného druhu oleje přistoupil správce daně k jeho zajištění a k odebrání vzorků, které odeslal do Celní technické laboratoře, která zjistila, že předmětný minerální olej náleží jako těžký olej do kódu nomenklatury 27101962 a není v něm zjištěna přítomnost značkovací látky,
 - žalobce tvrdil, že předmětný olej je uměle barven umělým barvivem Dyeguard green M a toto své tvrzení prokazoval listinou „Raport z kontroli Nr. 02/78/CZ/IRE/2013, certyfikat akredytacji laboratorium badawczego Nr. AB 1275“, kontrolním protokolem č. 01/78/CZ/IRE/2013, vypracovaným polskou laboratoří IRatest, zkušebním protokolem č. 45709 z 3. 6. 2013, vyjádřením ing. Třebického, CSc., měřením barevnosti metodou spektrofotometrie provedené společností ANAMET, a fotografiemi z doby zajištění předmětných minerálních olejů,
 - správce daně vyhodnotil žalobcem předložené důkazní prostředky jako neprokazující přítomnost barviva Dyeguard Green M, neboť žalobcem zvolená laboratoř vycházela pouze z deklarace uvedeného umělého barviva, nikoliv však z jeho faktického zjištění, což správce daně zjistil z mezinárodního dožádání informací k odběru vzorků, a proto má předmětný olej za nebarvený,
 - dne 11. 11. 2014 doručil správce daně žalobci platební výměry, proti kterým žalobce podal odvolání. O odvoláních rozhodl žalovaný dne 27. 5. 2015 tak, že platební výměry potvrdil s tím, že správce daně správně vyhodnotil důkazy jako dostatečně prokazující, že předmětný minerální olej není uměle barven, je tedy barvy přírodní a svědčí mu tak zařazení mezi těžké topné oleje; potvrdil, že rozhodující je vizuální posouzení zbarvení oleje, případná přítomnost umělého barviva není rozhodující.

8. Proti těmto rozhodnutím podal žalobce žalobu ke krajskému soudu, vedenou pod sp. zn. 22 Af 51/2015. Znalec, ustanovený v tomto řízení, vysvětlil, že zbarvení minerálního oleje se pohybuje od slabě žluté barvy přes červenohnědou až po tmavě hnědou, které tvoří tzv. škálu přirozených barev minerálních olejů, s níž se operuje v normě ASTM D 1500, která vizuálně určuje barevnost minerálního oleje porovnáním jeho barvy s touto barevnou škálou. Minerální olej tak má přírodní barvu, pokud jeho barva zapadne do barevné škály.
9. Krajský soud o žalobě proti těmto rozhodnutím žalovaného rozhodl dne 22. 11. 2017 rozsudkem 22 Af 51/2015-156. V něm vyšel z dílčího závěru, že minerální olej se do položek nomenklatury zařazuje podle jeho vizuálního zbarvení; zda má minerální olej barvu přírodní (přirozenou) či nikoliv, rozhoduje zjištění učiněné prostým okem, nikoliv prokázání přítomnosti umělého barviva. Vzhledem k tomu, že žalovaný hodnotil žalobcem předložené důkazy jako neprokazující, že předmětný olej má barvu jinou než přírodní, protože podle něj pouze prokazují vyšší přítomnost zeleného barviva, která „(...) *však není u minerálních olejů přírodní barvy ničím neobvyklým*“, krajský soud rozhodnutí zrušil, neboť tento závěr žalovaného není odůvodněn, nemá oporu ve spise a je v rozporu se závěry krajským soudem provedeného znaleckého posudku; žalovanému uložil zaměřit dokazování k tomu, zda – při splnění dalších kritérií pro zařazení předmětných minerálních olejů do podpoložky 27101999 kombinované nomenklatury – je splněna podmínka umělého zbarvení předmětných minerálních olejů ve smyslu jinak, než je jejich přírodní barva.
10. Jak již bylo uvedeno výše, rozsudek napadl žalovaný kasační stížností, na základě které jej Nejvyšší správní soud dne 7. 8. 2018 pod č. j. 6 Afs 425/2017-51 zrušil z důvodu neobjasněnosti stěžejní otázky přirozené barvy minerálních olejů, a zavázal proto krajský soud k jejímu odstranění. Krajský soud dne 24. 10. 2018 rozsudkem č. j. 22 Af 51/2015-201 poté, co nejasnosti otázky odstranil s tím, že zelená barva není v přirozené škále minerálních olejů přítomna, opětovně rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný opět kasační stížnost, kterou Nejvyšší správní soud dne 13. 2. 2019 pod č. j. 6 Afs 354/2018-23 zamítl.
11. Napadená rozhodnutí byla vydána před oběma rozhodnutími Nejvyššího správního soudu, na základě rozsudku č. j. 22 Af 51/2015-156. V nich žalovaný vyšel ze závěru, že minerální olej přírodní barvy může obsahovat příspěvek zelené barvy. Konstatoval, že „*závěry o přítomnosti zeleného odstínu v minerálních olejích přírodní barvy nebyly v průběhu daňového ani soudního řízení nijak zpochybněny, natož vyvráceny. GŘC tak má za prokázané, že minerální olej přírodní barvy může obsahovat příspěvek zelené barvy*“ (viz bod 15 odůvodnění obou napadených rozhodnutí). Toto své východisko žalovaný odůvodnil mj. též sdělením znalce přizvaného soudem v rámci soudního řízení, což je ovšem v rozporu s tím, co znalec vskutku uvedl. Znalec se k otázce přítomnosti zeleného odstínu mezi přírodními barvami vyslovil pouze tak, že zelená barva je jednou z barev skládajících barvy tohoto spektra, významný je však výsledný efekt složení barev, zjistitelný okem. Tímto východiskem žalovaný poměřil žalobcem předložené důkazy a uzavřel, že vizuálně nepřirodní barva posuzovaného minerálního oleje nebyla prokázána, neboť i konstatování barvy minerálního oleje jako „*jasnozielona*“ nebo „*světle zelenožlutá*“ s ohledem na možnost

přítomnost zelené barvy ve škále přírodních barven minerálních olejů neprokazuje jasné umělé zbarvení, resp. změnu přírodní barvy na nepřírodní.

12. Z uvedeného vyplývá, že žalovaný se vskutku odchýlil od závěru krajského soudu, vyjádřeného v rozsudku 22 Af 51/2015-156, neboť opět nijak neodůvodnil, proč – navzdory vyjádření znalce a závěr soudu – má za to, že zelená barva je jednou z možných přírodních barev minerálních olejů. Znalec součástí znaleckého posudku učinil i škálu přírodních barev minerálních olejů, která se pro metodu ASTM D 15200 používá, a jsou zde barvy od světle žluté, přes odstíny červené až po téměř hnědočernou. Žalovaný nevysvětlil, kde v této škále je barva zelená, ani, o co svůj závěr konkrétně opírá.
13. Otázka, zda je předmětný olej přírodní či nepřírodní barvy, je pro posouzení věci rozhodující z důvodů, které již byly vysvětleny v rozsudku č. j. 22 Af 51/2015-156. Tyto důvody aproboval i Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 6 Afs 425/2017-51. Krajský soud pouze stručně připomíná, že minerální oleje jsou podle ustanovení § 1 odst. 2 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen ZSD), zatíženy spotřební daní, a to ty druhy minerálních olejů, o kterých tak stanoví § 45 ZSD. Zákon o spotřebních daních však jednotlivé druhy minerálních olejů, které podléhají spotřební dani, nedefinuje a vychází z tzv. kombinované nomenklatury zboží obsažené v Nařízení Komise (EU) č. 927/2012 z 9. 10. 2010, kterým se mění příloha I. Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a společném celním sazebníku. V Úředním věstníku Evropské unie ze dne 6. 5. 2011 č. 2011/C 137/01 jsou ke kombinované nomenklatuře uvedeny vysvětlivky; tyto vysvětlivky byly platné do 30. 3. 2015, tedy i v době zařazení předmětného oleje.
14. Předmětný minerální olej označený jako „mazací olej G“ byl žalobcem deklarován jako minerální olej zařazený do položky č. 27101999, který podle § 45 odstavec 3 písmeno d) ZSD, za splnění podmínky jeho nepoužití ke stanoveným účelům podle odstavce 4 téhož ustanovení ZSD, není předmětem spotřební daně. Správce daně a žalovaný zařadili předmětný minerální olej do podpoložky 27101962. Oleje této podpoložky podle §45 odst. 1 písm. c) ZSD jsou předmětem daně, a proto byla žalobci daň doměřena.
15. Podle kombinované nomenklatury je pod č. 27101999 obsažen „ostatní mazací olej a ostatní olej“. Podle doplňkových poznámek č. 2 písm. d) jsou podpoložky 27101931 až 27101999 těžkými oleji, přičemž do podpoložek 27101971 až 27101999 jsou zařazeny ty produkty, pro které – mimo další - „není možno stanovit rozpustnou barvu C podle metody ISO 2049, která je rovnocenná metodě ASTM D 1500“.
16. Podle vysvětlivek ke kombinované nomenklatuře pro položky 27101971 – 27101999, do těchto podpoložek patří těžké oleje, pro které – mimo další podmínky - „nelze stanovit rozpustnou barvu C dle metody ASTM D 1500 a nejsou uměle barveny“.
17. Z uvedeného vyplývá, že jak minerální olej patřící do podpoložky 27101962, tak patřící do podpoložky 27101999, je těžkým olejem; těžký olej patřící do podpoložky 27101999 je olej mazací. Pro zařazení do příslušné podpoložky je mimo ostatní hlediska rozhodující, zda je u nich možné či nemožné stanovit rozpustnou barvu C a zda jsou či nejsou uměle barveny. Jak vyplynulo ze znaleckého posudku, nemožnost stanovit rozpustnou barvu C neznamená technickou nemožnost jejího stanovení, ale znamená, že stanovení rozpustné barvy C nepřipadá do úvahy, neboť olej je vizuálně jiný než přírodní

barvy. Rozpustnou barvou C je přitom barva oleje, který je určitým způsobem zředěn, čímž dochází i k naředění této barvy a jejímu následnému vizuálnímu porovnání se škálou přírodních barev minerálních olejů postupem předvídaným v metodě ASTM D 1500.

18. Kritérium „uměle barven“ tak znamená, že olej je vizuálně jiný než přírodní barvy, přítomnost laboratorně zjistitelného umělého barviva není rozhodující; podstatné je, aby přítomnost umělého barviva změnila původní přírodní barvu oleje tak, aby to bylo zjistitelné prostým okem.
19. Minerální oleje nemají pouze jeden odstín barvy, vyskytují se v celé škále barev, podle stupně jejich znečištění. Je – li zelená barva nebo její odstín, viditelný prostým okem, součástí této škály přírodních (přirozených) barev minerálních olejů, olej spadá do položky nomenklatury 27101962, která podléhá spotřební dani, pokud nikoliv, pak spadá pod položku 2710199, jak deklaroval žalobce, která – za splnění dalších podmínek - spotřební dani nepodléhá.
20. Povinností žalobce bylo prokázat, že posuzovaný olej splňuje všechna kritéria kombinované nomenklatury a jejich vysvětlivek, tedy mj. že je jiný než přírodní barvy, a to v odstínu či intenzitě zjistitelné prostým okem.
21. Hodnotil – li žalovaný žalobcem předložené důkazy z východiska, že zelená barva nebo její odstín, viditelná prostým okem, je součástí této škály přírodních (přirozených) barev minerálních olejů, aniž by svůj závěr o tom jednoznačně důkazně podložil, když naopak bylo prokázáno, že škála přírodních barev minerálních olejů zahrnuje barvy od žluté přes červenou až po temně červenohnědou, jsou jeho rozhodnutí o nesplnění důkazní povinnosti žalobce a v důsledku toho správnosti doměření spotřební daně zatížena vadou, neboť nemají oporu ve spisech, resp. jsou s nimi v rozporu.
22. Krajský soud proto napadené rozhodnutí zrušil bez jednání postupem podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V něm žalovaný vyhodnotí žalobcem předložené důkazy s ohledem na závěr znalce, vylučující u nebarvených minerálních olejů přítomnost zelené barvy vizuálně zjistitelné prostým okem, a teprve poté učiní závěr o splnění či nesplnění důkazní povinnosti žalobce k umělému zabarvení posuzovaného minerálního oleje a v návaznosti na to rozhodne o správnosti jeho deklarace pod podpoložku 2710199.
23. Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují:
 - zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 6 000 Kč,
 - odměna za zastoupení advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve výši 3 100 Kč, podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., a to za dva úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky (příprava a převzetí zastoupení, sepsí žaloby), celkem 6 200 Kč,
 - dvakrát režijní paušál ve výši 300 Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky, celkem 600 Kč,
 - DPH z těchto částek s výjimkou zaplaceného soudního poplatku podle § 57 odst. 2 s. ř. s.

Všechny tyto náklady řízení v celkové výši 14 228 Kč podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práva. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení žalobce zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. občanského soudního řádu ve spojení s ustanovením § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovením § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možnostem žalovaného.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 14. května 2019

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu