

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu a soudce zpravodaje JUDr. Tomáše Langáška, soudce JUDr. Petra Průchy a soudkyně Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobce: **BONCZECH s.r.o.**, IČ 27840905, se sídlem Střítež 60, zastoupená Mgr. Markem Ježkem, advokátem, se sídlem Tovární 1707/33, Český Těšín, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, týkající se žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 27. května 2015, č. j. 15691-2/2015-900000-304.5 a č. j. 18522-2/2015-900000-304.5, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 22. listopadu 2017, č. j. 22 Af 51/2015 - 156 a doplňujícímu rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. listopadu 2017, č. j. 22 Af 51/2015 – 164,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 22. listopadu 2017, č. j. 22 Af 51/2015 - 156 a doplňující rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. listopadu 2017, č. j. 22 Af 51/2015 – 164 **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Dne 23. listopadu 2012 provedl Celní úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) v sídle žalobce místní šetření, v jehož průběhu zjistil skladování 20 620 litrů minerálních olejů označených 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. Obdobný

průběh pak mělo i další místní šetření, které správce daně provedl v sídle žalobce dne 3. dubna 2013. Z rozborů Celní technické laboratoře vyplynulo, že předmětný minerální olej náleží jako těžký olej do kódu nomenklatury 2710 19 62, neboť není barven. Žalobce trval na tom, že posuzovaný olej byl zbarven do zelena umělým barvivem Dyeguard Green M a k prokázání tohoto svého tvrzení předložil listiny RAPORT Z KONTROLI NR 02/78/CZ/IRE/2013, CERTYFYKAT AKREDYTACJI LABORATORIUM BADAWCZEGO NR AB 1275, kontrolní protokol č. 01/78/CZ/IRE/2013, vypracovaný polskou laboratoří Iratest, zkušební protokol č. 45709 z 3. 6. 2013, vyjádření Ing. T., CSc., měření barevnosti metodou spektrofotometrie provedené společností ANAMET, a fotografie z doby zajištění předmětných minerálních olejů. Na základě dalších námitek žalobce si správce daně vyžádal určitá upřesnění od Celní technické laboratoře a také obdržel v rámci mezinárodního dožádání informaci k odběru vzorků ze zásilek mazacího oleje G-100, ze kterých vyplynulo, že polské celní orgány z příslušných zásilek vzorky neodebraly, ovšem jiné namátkově odebrané vzorky byly zařazeny do kódu nomenklatury 2710 19 99 (tedy shodně s tím, jak je zařadil žalobce).

[2] Správce daně uzavřel, že přítomnost barviva Dyeguard Green M v takovém množství, které by změnilo přírodní barvu předmětného oleje, nebyla prokázána, proto vydal dne 10. listopadu 2014 dva platební výměry, kterými žalobci vyměřil z moci úřední spotřební daň za listopad 2012 ve výši 8 176 Kč a za duben 2013 ve výši 7 727 Kč. Proti těmto platebním výměrům podal žalobce neúspěšně odvolání, jež žalovaný zamítl napadenými rozhodnutími.

[3] Odvolací rozhodnutí žalovaného napadl žalobce správní žalobou. Krajský soud v Ostravě (dále též „krajský soud“) žalobci vyhověl a rozsudkem označeným v návětí obě napadená rozhodnutí žalovaného zrušil. V soudním řízení provedl dva důkazy. Prvním byl soudem zadaný znalecký posudek znalce v oboru paliva, se specializací paliva pro dopravu (benzin, nafta), zkušebnictví PHM, biopaliva, topné oleje, přičemž soud provedl též výslech znalce při ústním jednání. Druhým pak bylo sdělení společnosti ENVIFORM a. s. ze dne 9. listopadu 2017, které soudu předložil žalobce. Tato společnost provedla odborné posouzení jednoho z původně odebraných vzorků (s neporušenou pečetí) s výsledkem, že nemá přirozenou barvu minerálních olejů od žluté do hnědé (barva vzorku je žlutozelená) a jeho barvu tak nelze stanovit podle stupnice používané pro metodu ASTM D 1500.

[4] Krajský soud při hodnocení věci vyšel z právního názoru, že pro zařazení předmětných minerálních olejů do položky 27101999 je rozhodující vizuálně vnímatelná změna přírodní barvy minerálního oleje na jinou než přírodní. Napadená rozhodnutí jsou však podle něj vystavěna na závěru o žalobcem nesplněné důkazní povinnosti k přítomnosti umělého barviva v předmětném minerálním oleji, což je s tímto právním náhledem v rozporu. Dále krajský soud uvedl: *„Žalovaný nadto nijak neodůvodnil své tvrzení, že světle zelená barva minerálního oleje je barvou přírodní. Jak naopak vyplývá z provedeného znaleckého posudku, škála přírodních barev minerálních olejů pro určení jejich barvy metodou ASTM zahrnuje barvy počínaje světle žlutou přes červenou až hnědou a neobsahuje žádnou zelenou barvu. K otázce přítomnosti zeleného odstínu mezi těmito barvami se znalec vyslovil pouze tak, že zelená barva je jednou z barev skládajících barvy tohoto spektra. Složení spektra jednotlivých barev je však pro vizuální kontrolu bezvýznamné;*

významný je pouze výsledný efekt, tedy barva, která je viděna prostým okem. Předložený závěr žalovaného tak nemá oporu ve spisech a rozhodnutí žalovaného je nezákonné."

II. Kasační stížnost a řízení o ní

[5] Proti výše uvedenému rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel") kasační stížnost. V ní namítal, že jeho rozhodnutí jsou vystavěna na předpokladu, že podstatné je v dané věci zřetelné zabarvení minerálního oleje na jinou než přírodní barvu. Skutkově vyšel z toho, že Celně technická laboratoř (dále též „CTL") dospěla k jednoznačnému závěru, že zkoumané vzorky minerálního oleje G 100 jsou nebarvené, a to standardním posouzením vzhledu minerálního oleje G 100, podobně jako posuzuje celou řadu jiných minerálních olejů, jejichž rozbory dlouhodobě provádí. Tvrzení krajského soudu, že žalobce byl podle něj povinen prokázat přítomnost umělého barviva v předmětném minerálním oleji, se opírá pouze o fragmenty textu napadených správních rozhodnutí vytržené z kontextu.

[6] Pokud jde o druhý důvod zrušení napadených rozhodnutí, podle stěžovatele nebyly nikdy v průběhu správních řízení pochybnosti o tom, že určitá míra zeleného odstínu může být v přírodní barvě minerálních olejů obsažena. Naopak, z řady důkazů tato skutečnost imanentně vyplývá, např. z výsledků měření CTL provedeného v reakci na předložené zkoumání firmy ANAMET plyne, že prokazatelně nebarvené minerální oleje (motorová nafta a motorová nafta s přídavkem biosložky), mohou mít srovnatelný i vyšší podíl zelené barvy, než předmětný minerální olej G 100. Tímto směrem nesměřovaly ani žalobní námitky. Dokonce i přizvaný znalec, o jehož vyjádření se soud opírá, výslovně potvrdil, že zelený odstín u minerálních olejů není ničím neobvyklým. Podle stěžovatele použil soud škálu barev minerálních olejů z metody ASTM D 1500 nesprávným způsobem. Metoda neslouží k rozlišení přírodního zbarvení minerálních olejů od nepřirozeného, nýbrž k určení míry znečištění základní uhlovodíkové složky, která je téměř bezbarvá, nečistotami a jinými příměsemi, které způsobují její přirozené zabarvení. Tato škála proto přichází ke slovu až poté, co odborná osoba vizuálně určí, že olej má přírodní barvu a je tedy možné u něj hodnotit odstín dle uvedené škály. Vzorek se naředí v poměru 1:100 a teprve v tomto zředěném stavu se porovnává s uvedenou barevnou škálou. Světle žlutý či světle zelený vzorek se bude po takovémto naředění jevit jako takřka bezbarvý. Stěžovatel dále připomněl, že podle znaleckého posudku i sám výrobce předmětného minerálního oleje deklaruje, že do něj barvivo přidává v mnohem menším množství, než jaké doporučuje výrobce tohoto barviva. Krajský soud podle stěžovatele rozhodl v rozporu se skutkovými zjištěními, která vyplynula z jím samým zadaného znaleckého posudku.

[7] Konečně se stěžovatel ohradil též proti procesnímu postupu krajského soudu, který mu neumožnil se s dostatečným předstihem před ústním jednáním konaným ve věci dne 22. listopadu 2017 vyjádřit k důkazu předloženému žalobcem, konkrétně k výše uvedenému sdělení společnosti ENVIFORM a. s. Žalobce je soudu zaslal až den před konáním ústního jednání, ačkoliv je měl k dispozici již 9. listopadu 2017. Soud tento postup akceptoval a žalovaný tak předmětné vyjádření obdržel pouhou jednu hodinu před zahájením jednání., zatímco žalobce měl stanovisko žalovaného k provedenému dokazování k dispozici s velkým předstihem. Pro úplnost žalovaný upozornil, že

společnost ENVIFORM a. s. neprováděla vizuální posouzení barvy vzorku, nýbrž měření kolorimetrem, ani z jejího vyjádření tedy nevyplývá, že by barvení tohoto oleje bylo zřejmé na první pohled.

[8] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud shledal, že podmínky řízení jsou splněny, a kasační stížnost vyhodnotil jako přípustnou. Nejvyšší správní soud poté kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že je důvodná.

[10] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou, že stěžovatel neměl dostatek času na to, aby se seznámil s důkazem předloženým žalobcem před ústním jednáním krajského soudu konaným dne 22. listopadu 2017. Zdejší soud nepodceňuje procesní práva žalovaného v řízení před správními soudy. Je si naopak plně vědom toho, že právě on je z tohoto pohledu poslední instancí, neboť stát před Ústavním soudem porušení práva na spravedlivý proces úspěšně namítat nemůže (navzdory ojedinělým excesům v dřívější judikatuře samotného Ústavního soudu). V tomto případě však nelze kasační námitku hodnotit jako důvodnou, neboť v průběhu předmětného ústního jednání se stěžovatel proti procesnímu postupu krajského soudu nijak neohradil – nebo přinejmenším z protokolu o jednání nic takového nevyplývá. Krajský soud tak nemohl vědět, že stěžovatel vyžaduje delší čas k přípravě na ústní jednání, a to tím spíše, že proti odbornému vyjádření společnosti ENVIFORM a. s. předloženému žalobcem vznesl stěžovatel na jednání celkem tři námitky. Námitka, kterou „pro úplnost“ zopakoval v kasační stížnosti, je jednou z nich, nezdá se tedy, že by delší uplynulý čas a důkladnější seznámení s předloženým důkazem vedly k rozhojnění stěžovatelových výhrad. Stěžejním argumentem pro nedůvodnost této kasační námitky však zůstává fakt, že stěžovatel se proti procesnímu postupu krajského soudu nevymezil včas, ačkoliv k tomu jistě měl v průběhu ústního jednání příležitost.

[11] Délku času k přípravě na ústní jednání reguluje § 49 odst. 1 zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ovšem pouze v obecné rovině. Předseda senátu má ústní jednání nařídit s takovým předstihem, aby měli účastníci čas k přípravě přiměřený povaze věci, alespoň však 10 dnů (což bylo v daném případě splněno). Při řešení specifických situací, jaká nastala v tomto případě (doručení důležitého důkazu jednou stranou řízení těsně před jednáním) tak musí krajský soud do značné míry vycházet (mimo obecných právních zásad) z postoje samotných účastníků sporu. Jestliže ti nic nenamítají a ústního jednání se aktivně účastní, může soud oprávněně předpokládat, že považují čas na přípravu za dostačující. Nad rámec nutného odůvodnění pak Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že krajský soud s odborným vyjádřením společnosti ENVIFORM a. s. ani nijak neoperuje ve své argumentaci vedoucí ke zrušení napadených rozhodnutí, pouze v závěru odůvodnění svého rozsudku zmiňuje, že žalovaný se bude muset s tímto důkazem vypořádat v novém řízení.

[12] Se stěžovatelem se však Nejvyšší správní soud ztotožnil v tom směru, že jeho rozhodnutí zrušená krajským soudem vycházela (zcela správně) z právního názoru, akceptovaného i krajským soudem, že aby mohly být předmětné oleje zařazeny do té

podpoložky Společného celního sazebníku EU, do které je zařadil žalobce, muselo by být prokázáno jejich zřetelné zabarvení na jinou než přírodní barvu. Vyplývá to nejen z celkového pojetí odůvodnění napadených rozhodnutí, ale i z konkrétních formulací. Např. v rozhodnutí č. j. 15691-2/2015-900000-304.5 v bodě 12 stěžovatel uvádí: *„Jedinou spornou otázkou proběhlého dokazování je, zda předmětný minerální olej je či není přírodní barvy. ... Pouhé zjištění přítomnosti barviva není pro určení podpoložky kombinované nomenklatury podstatné, jestliže toto barvivo zjevně a průkazně nemění barvu daného minerálního oleje na jinou, než přírodní, neboť dle doplňkové poznámky 2 f) ke kapitole 27 kombinované nomenklatury je pro sazební zařazení předmětného minerálního oleje rozhodná jeho barva (přírodní nebo nepřírodní), nikoli pouhý obsah přidaného barviva v tomto oleji.“*

[13] Výňatky z odůvodnění, o které opřel své závěry krajský soud, se vztahují k hodnocení jednotlivých důkazů. Podle Nejvyššího správního soudu je třeba vnímat je v kontextu výše citovaného východiska. Žalovaný poukazuje ve svých rozhodnutích na fakt, že Celní technická laboratoř nejenže nezjistila barvení předmětných olejů jejich vizuální kontrolou, ale (podpůrně) též na to, že následný fyzikálně chemický rozbor provedený na žádost žalobce dokonce nezjistil ani jakoukoliv přítomnost žalobcem udávaného barviva ve vzorcích předmětného oleje (viz vyjádření CTL ze dne 11. prosince 2013 a ze dne 2. července 2014 založená ve správním spise). Stěžejní nicméně zůstává smyslové posouzení barvy předmětného oleje odbornou osobou. Důkazy předkládané žalobcem pak žalovaný nezpochybňoval proto, že jejich součástí nebyl fyzikálně chemický test přítomnosti umělého barviva, ale proto, že žádný z nich nespočíval ve srovnání barvy vzorku s celou škálou možných barev minerálních olejů. Buď obsahoval pouze popis jeho barvy jako světle zelené (což je podle žalovaného jeden z možných odstínů nebarvených minerálních olejů) nebo se v případě měření společnosti ANAMET spokojil se srovnáním s jedním konkrétním (navíc nedostatečně identifikovaným) vzorkem se závěrem, že předmětný minerální olej je zelenější než tento konkrétní vzorek.

[14] Tím se Nejvyšší správní soud dostává ke stěžejní otázce tohoto řízení, totiž k otázce přirozené barvy minerálních olejů. Pokud by se totiž odstíny zelené barvy v přirozeně zabarvených minerálních olejích vůbec nevyskytovaly, resp. nebyly by lidským okem rozeznatelné (takže by se skutečně minerální oleje bez přídavku umělého barviva mohly jevit pouze jako žluté, červené či hnědé), pak by samozřejmě důkazy předložené ve správním řízení žalobcem měly mnohem vyšší váhu, než jakou jim připisuje stěžovatel. Již samotný fakt, že určité osoby, byť i třeba laické (v tomto případě nejen polští celníci, ale i zaměstnanci správce daně, kteří sepisovali protokol o místním šetření) vnímaly a popsaly předmětný olej jako „světle zelený“, případně „žlutozelený“, by nasvědčovalo tomu, že byl zbarven nepřirozeně. Naproti tomu, pokud by se zelené odstíny v barvě (přinejmenším některých) minerálních olejů vyskytovaly, těžko by bylo možno žalovanému vyčítat, že se této otázce explicitně nevěnoval, neboť ji vnímal jako samozřejmost. V takovém případě by pak samozřejmě mělo oproti laickému pozorování či náhodnému srovnání dvou vzorků nesrovnatelně vyšší průkaznost metodicky správně provedené odborné srovnání odebraného vzorku předmětného oleje za stanovených světelných podmínek se vzorky řady různých typů minerálních olejů (včetně takových, které jsou přirozeně zabarveny do zelena), případně s barevnou škálou všech možných

odstínů minerálních olejů, aby se zjistilo, zda intenzita údajně provedeného barvení je dostatečná k odlišení vzorku od jakéhokoliv nebarveného oleje.

[15] Problém je v tom, že tuto otázku se v soudním řízení nepodařilo uspokojivě objasnit a krajský soud na její rozřešení rezignoval, ačkoliv k jejímu zodpovězení by zjevně nebylo třeba provádět žádné další důkazy. Krajský soud by pouze musel odstranit rozpory, které v provedených důkazech vznikly. Znalec určený soudem totiž na str. 9 nahoře svého posudku výslovně uvedl, že zelené odstíny je možné považovat za součást přirozeného zabarvení minerálních olejů. Dále v posudku vysvětluje, že za barvení minerálního oleje lze považovat pouze přidání dostatečného množství barviva, které odliší barvený olej od nebarveného (což pak následně vylučuje stanovení jeho barvy podle škály barev minerálních olejů používané při metodě ASTM D 1500). Nejvyšší správní soud z toho dovozuje, že v případě přidání zeleného barviva by tedy jeho množství muselo být takové, aby předmětný olej byl znatelně zelenější než jakýkoliv přirozeně nazelenalý nebarvený minerální olej.

[16] Nejvyšší správní soud se nicméně s krajským soudem ztotožňuje v tom, že s tímto jasným a srozumitelným závěrem je poněkud v rozporu „Přirozená barevná škála minerálních olejů“ vytištěná barevně na str. 3 posudku, která se používá při aplikaci metody ASTM D 1500. V této stupnici se žádný stupeň s nazelenalým odstínem nevyskytuje (barvy přecházejí od žluté přes červenou do hnědé). Přitom z vyjádření znalce, zdá se, vyplývá, že odborná osoba při stanovení barvy minerálního oleje vizuálně porovnává neředěný vzorek právě s touto barevnou škálou, když se v první fázi zkoumání rozhoduje, zda jej má zředit a určit jeho barvu podle této škály, nebo zda má uvést, že barvu nebylo možno určit, protože se přirozené barevné škále vymykala. Na tuto nejasnost upozornil zástupce žalobce v rámci svých dotazů na znalce při ústním jednání před krajským soudem, které se konalo dne 11. října 2017. Znalec na jednu stranu potvrdil, že vizuálně nelze v dané škále rozeznat odstíny zelené, nicméně setrval na závěru, že zelené odstíny jsou u minerálních olejů přirozené, a odkázal na přílohu svého posudku, kde jsou jednotlivé stupně této škály vyjádřeny procentuálním poměrem barvy červené, zelené a modré, přičemž zelená je ve světle zbarvených vzorcích zastoupena stejně intenzivně jako červená.

[17] Za této situace měl krajský soud vzniklou nejasnost odstranit strukturovaným dotazem na znalce a následně podle výsledku posoudit přesvědčivost odůvodnění napadených rozhodnutí, konkrétně zda žalovaný správně zhodnotil důkazy předložené žalobcem. Podle Nejvyššího správního soudu s ohledem na požadavek ekonomie řízení nebyl žádný důvod přenášet tento úkol v dané fázi soudního řízení a za daného důkazního stavu na žalovaného a vracet věc do správního řízení. Lze si představit řadu vysvětlení vzniklé nejasnosti – např. se znalci nepovedlo vytisknout barevnou škálu přesně s ohledem na nastavení tiskárny, nebo se vzorek v první fázi vizuálně neporovnává s touto škálou ale s určitou množinou referenčních vzorků nebarvených olejů, příp. se zelená barva sice fakticky v barvě přírodních olejů deklaruje, ale není s ohledem na kombinaci s jinými barvami ve výsledku lidským okem postřehnutelná. Každé z těchto vysvětlení má pochopitelně odlišné vyústění stran základní otázky: Může přirozeně zabarvený minerální olej být či nebýt vizuálně vnímán jako nazelenalý? Teprve její zodpovězení otevírá prostor

úvahám letmo naznačeným výše, jež se týkají přesvědčivosti důkazů předkládaných žalobcem a jejich hodnocení, jak je provedl žalovaný v napadených rozhodnutích.

[18] Z výše popsaných důvodů vyhodnotil Nejvyšší správní soud kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu v souladu s ustanovením § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. jako důvodnou, při naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. spočívajícího v nepřezkoumatelnosti pro nedostatek skutkových důvodů s důsledkem možnosti nezákonnosti rozhodnutí ve věci samé, a rozhodnutí krajského soudu zrušil. Krajský soud v Ostravě, vázán vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu, posoudí žalobu v souladu se závěry tohoto rozhodnutí.

IV. Náklady řízení

[19] V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 7. srpna 2018

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu