



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové 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 8. 1. 2020 č. j. 1521/2020-900000-314 a
č. j. 1522/2020-900000-314, ve věci spotřební daně

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

Shodu s prvopisem potvrzuje T. B.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Žalobní body:

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 9. 3. 2020 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 1. 2020 č. j. 1521/2020-900000-314 a č. j. 1522/2020-900000-314 (dále „napadená rozhodnutí“), kterými byla zamítnuta odvolání žalobce proti platebním výměřům Celního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 11. 2014 a platební výměry byly potvrzeny. Těmito 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 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 daně z minerálních olejů ve výši 8 176 Kč (ve druhém případě). Doměření daně bylo opakovaně předmětem soudního přezkumu a nyní napadená rozhodnutí byla vydána poté, co Krajský soud v Ostravě předchozí napadená rozhodnutí žalovaného zrušil, a to rozsudkem ze dne 22. 11. 2017, č. j. 22 Af 51/2015-156, ve spojení s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2019, č. j. 6 Afs 354/2018-23 a rozsudkem ze dne 14. 5. 2019, č. j. 25 Af 38/2018 - 41.
2. Stěžejní žalobní námitkou žalobce je, že se žalovaný neřídil právním názorem vysloveným krajským soudem, resp. Nejvyšším správním soudem, v předchozích rozsudcích. Podle žalobce se žalovaný dopustil dezinterpretace v tom, že měl být zavázán k prokázání možnosti přítomnosti viditelného zeleného odstínu u uměle nebarveného minerálního oleje. Takový závazný právní názor soudy nevyslovily, naopak jde o nepodloženou argumentaci žalovaného. Stěžejní východisko žalovaného, že podle vyjádření znalce, přizvaného v předchozím soudním řízení, není přítomnost zeleného odstínu u nebarveného minerálního oleje ničím výjimečným, je nesprávné a nepravdivé.
3. Žalobce žalovanému vytkl i procesní pochybení; žalovaný nezrušil zjevně vadná prvostupňová rozhodnutí a sám prováděl dokazování, o čemž žalobce neinformoval a teprve po jejich ukončení žalobce seznámil a vyzval k uplatnění práv podle § 115 odst. 2 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Na návrhy žalobce nerefletoval, ačkoliv zdůraznil jeho důkazní povinnost, dokazování neprovedl, když zejména odmítl vyjádření Ing. T. a další důkazy, včetně závěrů laboratoře ANAMET, a rozhodl napadenými rozhodnutími. Za žalovaného jednal stále týž zástupce, který postupuje tendenčně. Postup žalovaného je pro žalobce překvapivý.
4. Dále žalobce vytkl žalovanému postup při provádění dokazování. Žalovaný ignoroval závěr o prioritní vizuální barvě minerálního oleje, konstatované soudy, zaměřil se na prokázání svého východiska, že zelená je přírodní barvou minerálních olejů. Při sestavování série srovnávacích vzorků žalovaný vybral účelově vzorek motorové nafty Maxx Motion od společnosti ÖMV, která je však zeleně zbarvená přidanými aditivami, na což žalobce poukázal, ale žalovaný na to nijak nereagoval. I tento vzorek byl předán laboratoři ENVIFORM, resp. SGS, k posouzení. Laboratoř SGS postupovala chybně, neboť neprovedla vizuální identifikaci, která je prvotní. Závěry žalovaného jsou chybné i proto,

že vzorek 6, který barevností odpovídá dovezenému mazacímu oleji, zajištěnému v roce 2013, se barvené škále zjevně vymyká, a to navzdory jeho umístění v užším válci, než je podle znalce nutné ke korektnímu vizuálnímu posouzení, což ještě více svědčí o jeho umělém barvení. Barva minerálního oleje, který byl žalobci v roce 2013 zajištěn, neodpovídá co do barevnosti vzorku 4, o kterém žalovaný tvrdí, že je vzorkem tohoto sporného minerálního oleje, přičemž změna barvy může být zapříčiněna mnohaletým skladováním. Žalobce zdůraznil, že nebyl dokazování přítomen.

5. Žalobce u jednání na svých stanoviscích setrval a navrhl zrušení napadených rozhodnutí.

Stanovisko žalovaného:

6. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Odkázal na žalobou napadená rozhodnutí a uvedl, že se v doplněném dokazování zaměřil předně na prokázání evidentní nesprávnosti použití barevné škály ASTM pro určení, zda minerální olej je či není přírodní barvy, a dále na zjištění, jakou barvu předmětný olej skutečně má, když dosud bylo v soudním řízení vycházeno vždy pouze ze slovního označení. Vzorky, které žalovaný zajistil pro porovnání, zaslal Ing. T. CSc., který jako jedinou nepřirodní označil barvu vzorku č. 7 (tmavozelená). Zdůraznil, že v řízení postupoval podle daňového řádu, podle kterého může prvostupňové rozhodnutí pouze změnit, nebo je zrušit a řízení zastavit, nebo odvolání zamítnout, ke zrušení „zjevně vadných prvostupňových rozhodnutí“ nemá pravomoc; a šetřil všechna práva žalobce. Žalovaný nemá zástupce a v řízení jej zastupuje pověřený zaměstnanec. Vzhledem k tomu, že posuzovaný olej G-100 nelze označit za minerální olej jiné než přírodní barvy, a tedy uměle barvený, navrhl žalobu zamítnout. U jednání na svém stanovisku setrval.

Posouzení krajským soudem:

7. 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 není důvodná.

Skutkový stav:

8. Vzhledem k tomu, že jde již o třetí soudní přezkum rozhodnutí v téže věci, krajský soud skutkový stav, ze kterého napadená rozhodnutí vychází, připomíná pouze krátce, se zaměřením na nyní vznesené žalobní námitky.
9. 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.
10. 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 akredytacyji 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.

11. 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, podléhající spotřební dani. 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.
12. Proti těmto rozhodnutím podal žalobce žalobu, vedenou u zdejšího soudu pod sp. zn. 22 Af 51/2015. Znalec, ustanovený v soudním 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. Krajský soud o žalobě rozhodl dne 22. 11. 2017 č. j. 22 Af 51/2015-156. Rozhodnutí založil na dílčím 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 „(...) není u minerálních olejů přírodní barvy ničím neobvyklým“, rozhodnutí zrušil, neboť tento závěr žalovaného není odůvodněn, nemá oporu ve spise a je v rozporu se zjištěním krajským soudem ze znaleckého posudku; žalovanému uložil zaměřit dokazování k tomu, zda – při splnění dalších kritérií pro zařazení předmětného minerálního oleje do podpoložky 27101999 kombinované nomenklatury – je splněna podmínka jeho umělého zbarvení, tedy zbarvení jinak, než je jeho přírodní barva.
13. Rozsudek napadl žalovaný kasační stížností. Nejvyšší správní soud rozsudek dne 7. 8. 2018 pod č. j. 6 Afs 425/2017-51 zrušil z důvodu neobjasněnosti stěžejní otázky přirozené barvy minerálních olejů a krajský soud zavázal k jejímu objasnění. Krajský soud vyslechl znalce ke sporné otázce, zjistil, že zelená barva není v přirozené škále minerálních olejů přítomna, dne 24. 10. 2018 rozsudkem č. j. 22 Af 51/2015-201 opětovně rozhodnutí žalovaného zrušil a věci 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.

14. V době před oběma rozhodnutími Nejvyššího správního soudu žalovaný - na základě rozsudku č. j. 22 Af 51/2015-156 - dne 4. 6. 2018 rozhodnutími pod č. j. 33795/2018-900000-315 a č. j. 33796/2018-900000-315 odvolání opět zamítl; vyšel přitom ze závěru, že minerální olej přírodní barvy může obsahovat příspěvek zelené barvy. 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 možnou přítomnost zelené barvy ve škále přírodních barev minerálních olejů jednoznačně neprokazuje umělé zbarvení, resp. změnu přírodní barvy na nepřirodní.
15. Krajský soud i tato rozhodnutí zrušil rozsudkem ze dne 14. 5. 2019, č. j. 25 Af 38/2018 – 41. Konstatoval, že se žalovaný odchýlil od závěru krajského soudu, vyjádřeného v rozsudku 22 Af 51/2015-156, neboť opět nijak neodůvodnil, proč – navzdory vyjádření znalce – má za to, že zelená barva je jednou z možných přírodních barev minerálních olejů. Kritérium „uměle barven“ 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. 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. 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.
16. Žalovaný v dalším řízení, které je předmětem nynějšího přezkumu, sestavil sérii vzorků minerálních olejů, která by umožnila porovnat barvu předmětného minerálního oleje G-100 s olejem prokazatelně nebarveným, s olejem obarveným způsobem deklarovaným výrobcem předmětného oleje G-100, s olejem obarveným způsobem doporučeným výrobcem barviva Dyeguard Green M a s minerálním olejem obarveným v souladu s vyhláškou č. 61/2007 Sb., kterou se stanoví podrobnosti značkování a barvení vybraných minerálních olejů a značkování některých dalších minerálních olejů, se vzorkem motorové nafty, který lze označit za světle žlutý a vzorkem, který lze označit za žlutozelený (nafta Maxx Motion). Porovnáním dospěl k zjištění, že minerální olej G-100 je nepochybně přírodní barvy, u kterého nelze zjistit jakékoliv barvení umělým barvivem, natož aby takové barvení bylo zřetelné a jednoznačně sehnatelné pouhým okem a „na první pohled“.
17. Dále žalovaný zadal laboratoři ENVIFORM zkoumání vzorku motorové nafty, vykazující vyšší podíl zeleného barviva, a olej obarvený dle vyhlášky č. 61/2007 Sb.; tato sice sama zkoumání nebyla s to provést vzhledem k nefunkčnosti svého kolorimetru, zadala však zkoumání jiné laboratoři (SGD Czech republic s. r. o, jejímž posudkem argumentoval i žalobce), a oba oleje bez pochyb přiřadila barvené škále ASTM.

18. Žalovaný seznámil žalobce s dokazováním, a poté, co jeho námitky neshledal důvodnými, odvolání zamítl, protože žalobce neprokázal barvení předmětného oleje tak, aby jej na první pohled odlišovalo od obdobných olejů přírodní barvy.
19. Z důkazů žalobce, provedených u jednání (fotografie předmětného oleje), krajský soud žádné relevantní zjištění neučinil, když zelený odstín motorové nafty MxxMotion mezi účastníky nebyl sporný a fotografie zkumavky s minerálním olejem je bez významu, když závěr krajský soud učinil s přihlédnutím k námitce žalobce o správné barvě vzorku zabaveného oleje (odpovídá vzorku 6 nikoliv 4).

Právní posouzení:

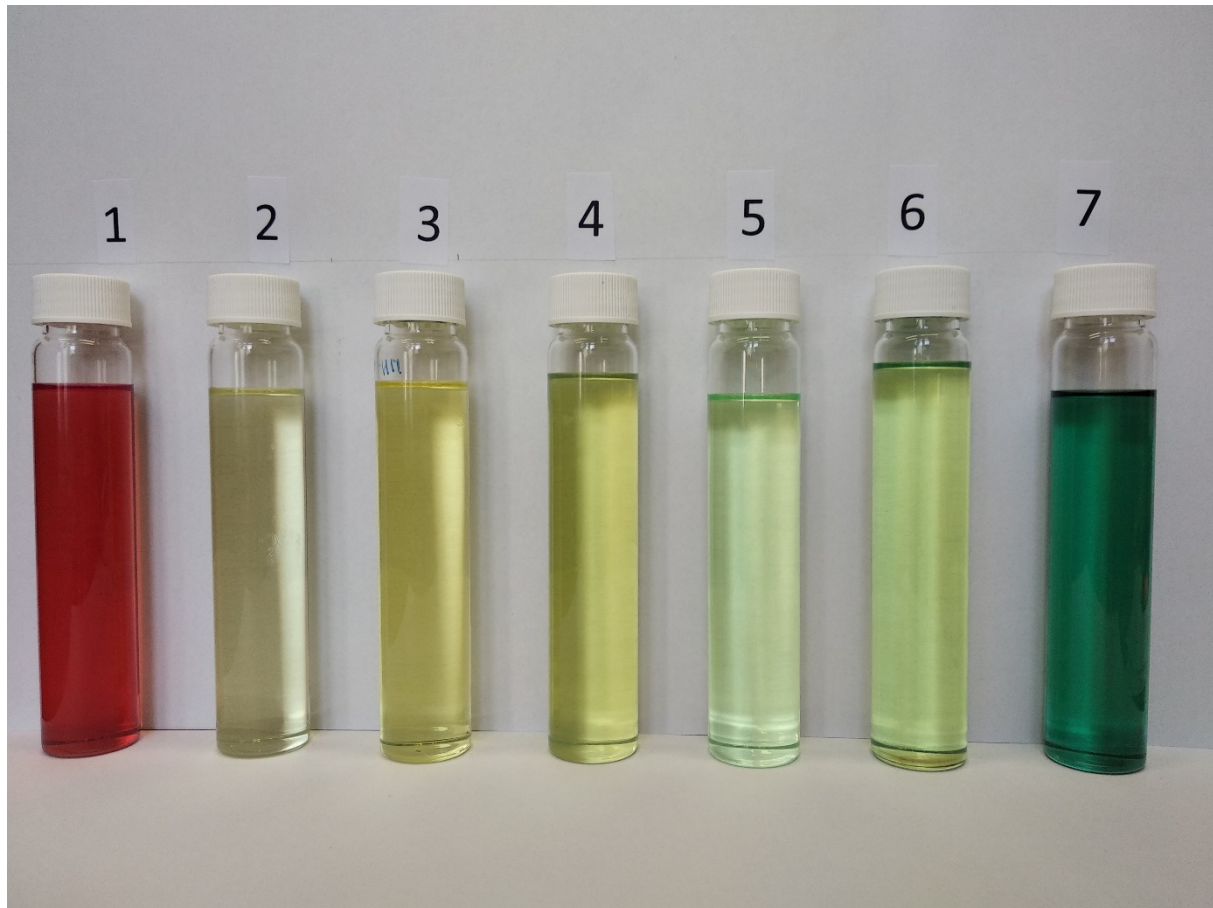
20. Otázka, zda je předmětný olej přírodní či nepřirodní barvy, je pro posouzení věci rozhodující z důvodů, které již byly vysvětleny v rozsudku č. j. 22 Af 51/2015-156 i v rozsudku č. j. 25 Af 38/2018 - 41. Tyto důvody aproboval i Nejvyšší správní soud v rozsudcích č. j. 6 Afs 425/2017-51 a č. j. 6 Afs 354/2018-23. 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.
21. Předmětný minerální olej označený jako „mazací olej G“ byl žalobcem deklarován jako minerální olej zařazený do položky č. 27101999, který je podle § 45 odstavce 3 písm. d) ZSD¹ předmětem spotřební daně a povinnost daň přiznat a zaplatit u něj podle odstavce 4² téhož ustanovení ZSD vznikne při uvedení do volného daňového oběhu pouze tehdy, je-li určen k použití, nabízen k prodeji nebo používán pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v odstavci 2. Správce daně a žalovaný zařadili předmětný minerální olej do podpoložky 27101962. Oleje této podpoložky podle §45 odst. 1 písm. c) ZSD jsou předmětem daně bez dalšího³, a proto byla žalobci daň doměřena.
22. 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“.

¹ § 45 odst. 3 písm. d) ZSD : Předmětem daně jsou také minerální oleje uvedené pod kódy nomenklatury 2710 19 71 až 2710 19 99

² § 45 odst. 4 ZSD: minerálních olejů podle odstavce 3 vznikne při uvedení do volného daňového oběhu povinnost daň přiznat a zaplatit pouze tehdy, jsou-li určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů, pro výrobu tepla nebo pro výrobu směsí uvedených v odstavci 2.

³ §45 odst. 1 písm. c) ZSD: Předmětem daně jsou tyto minerální oleje: těžké topné oleje uvedené pod kódy nomenklatury 27 10 19 51 až 27 10 19 69

23. 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 jsou uměle barveny“.
24. Z uvedeného vyplývá, že jak minerální olej patřící jak do podpoložky 27101962 (zařazení správce daně), tak do podpoložky 27101999 (deklarováno žalobcem), je těžkým olejem; těžký olej patřící do podpoložky 27101999 je olej mazací. Pro zařazení do příslušné podpoložky je stěžejní, zda je u nich možné či nemožné stanovit rozpustnou barvu C a zda jsou či nejsou uměle barveny. Jak vyplynulo ze znaleckého posudku, který nechal krajský soud zpracovat v řízení sp. zn. 22 Af 51/2015, zmiňovaného jak žalovaným, tak žalobcem, nemožnost stanovit rozpustnou barvu C neznamena 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.
25. 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. Tento závěr byl krajským soudem již opakovaně vysloven v předchozích rozhodnutích, akceptován byl i Nejvyšším správním soudem, a jde o stěžejní východisko pro posouzení sporu mezi žalobcem a žalovaným a pro správné zařazení předmětného minerálního oleje.
26. Minerální oleje nemají pouze jeden odstín barvy, vyskytují se v celé škále barev, podle stupně jejich znečištění, zahrnující barvy od žluté přes červenou až po temně červenohnědou. 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, jejíž splnění je také zásadní sporná otázka v řízení.
27. Žalovaný své rozhodnutí vystavěl na závěru, že žalobce své tvrzení o barvení předmětného oleje tak, aby se na první pohled odlišoval od nebarvených olejů, neprokázal, tedy že předmětný olej se barevně neliší od barvy přírodních olejů (srov. odst. 19, poslední věta, a odst. 20 rozhodnutí 1521/2020-900000-314 a odst. 20 a odst. 21 rozhodnutí 1522/2020-900000-314). Podle názoru krajského soudu se v tomto žalovaný neodchýlil od závazného právního závěru, jak byl krajským soudem v předchozích rozsudcích vysloven, naopak jej respektoval.
28. Závěr o nesplnění této povinnosti je rovněž správný. Žalovaný pracoval se sérií sedmi vzorků minerálních olejů, v kterých měl být na pozici 4 přítomen posuzovaný předmětný minerální olej, náhodně odebraný ze zabaveného minerálního oleje, vzorek běžné motorové nafty (vzorek 3) a motorové nafty, jejíž barva je vnímána jako světle zelená (vzorek 5, jde o naftu Maxx Motion od společnosti ÖMV). Sérii žalovaný doplnil o vzorek obarvený způsobem deklarovaným výrobcem oleje G-100 (vzorek 6), vzorek obarvený dle vyhlášky 61/2007 Sb. (vzorek 1) a vzorek obarvený dle doporučení výrobce zeleného barviva Dyeguard Green M (vzorek 7). Fotografii série vzorků krajský soud pro názornost uvádí níže:



29. Podle názoru krajského soud je tento postup žalovaného způsobilý odpovědět na základní spornou otázku, tedy zda předmětný olej je na první pohled odlišné barvy, než kterou mají přírodní nebarvené oleje, neboť je prováděna pouze vizuální zkouška mezi vzorky, obsahujícími širokou škálu možností. Odpověď na tuto otázku je záporná. Vzorky č. 3 – 6 jsou totiž očividně v obdobném barevném odstínu, který je zaměnitelný, v závislosti na schopnostech pozorovatele rozeznávat barvy a navzájem je odlišovat, a neodlišují se ani v barvě ani v intenzitě odstínu tak, aby to bylo patrné na první pohled za všech vnějších okolností (světelné podmínky, pozadí, množství kapaliny a další). Na první pohled nezaměnitelné jsou pouze vzorky 1 a 7. Uvedené platí i při akceptaci všech výhrad, které žalobce vznesl. I kdyby totiž měl předmětný minerální olej při zabavení barvu odpovídající vzorku 6 (obarvený dle údajů jeho výrobce) a nikoliv vzorku 4, a i kdyby se vyloučil vzorek 5 (nafta Maxx Motion), který je zelený z důvodu přidání aditiv, není barva vzorku 6 na první pohled zjevně zcela odlišná co do intenzity od barvy běžné motorové nafty (vzorek 3), tedy minerálního oleje přírodní barvy. Ani v takovém případě by tak nebyla splněna podmínky pro jeho zařazení do položky 2710199. Jak bylo vysvětleno výše, smyslem barvení je odlišit minerální olej barvený od nebarveného vizuálně, nepochybně. Jako na první pohled barvený se jeví kromě vzorku 1 pouze vzorek 7, obarvený dle doporučení výrobce zeleného barviva Dyeguard Green M, který je jednoznačně a bez dalších přívlastků sytě zelený a tedy se liší od barevné škály přírodních (přirozených) nebarvených minerálních olejů. Ostatní minerální oleje jsou barevně zaměnitelné, a tedy podmínku vizuálně zjistitelného obarvení nesplňují.
30. Za této situace lze přisvědčit žalovanému, že žalobce nesplnil svou povinnost obarvit předmětný olej tak, aby byl vizuálně odlišný od přírodní barvy minerálních olejů a

mohl tak být zařazen do položky č. 27101999, nepodléhající povinnosti přiznat a zaplatit spotřební dani podle § 45 odstavec 3 písmeno d) a odst. 4 ZSD.

31. Žalovaný se sice k otázce, zda se mezi barvami přírodního oleje vyskytuje zelený odstín, vyjádřil v napadeném rozhodnutí zavádějícím způsobem, když zelenou ze škály barev přírodních minerálních olejů nevyloučil, dokonce s poukazem na vyjádření znalce, který ji sice připustil, ale jen jako součást barev spektra, což pro vizuální posouzení barvy není relevantní, své rozhodnutí však na tomto argumentu nevystavil, a proto tato nepřesnost v napadeném rozhodnutí nemá vliv na jeho zákonnost. Stejně tak zavádějící je polemika žalovaného s použitelností metody ASTM, když na tuto metodu odkazuje evropská nomenklatura (viz body 22 a 23 tohoto rozhodnutí). Volbu nafty MAXX Motion žalovaný podle vyjádření v napadeném rozhodnutí provedl zcela záměrně tak, aby demonstroval, že i prodávaná nafta může být světle zelená, byť v důsledku dodaných aditiv. Není tak důvodná námitka žalobce, že žalovaný na jeho výhrady k této volbě nijak nereagoval; nadto, závěr by byl stejný i při vyloučení tohoto vzorku. Předmětný minerální olej byl totiž zbarven nedostatečně, odchýlně od doporučení výrobce barviva Dyeguard Green M, a výsledná barva je sporná, nikoliv jednoznačná, o čemž konečně svědčí i rozsáhlé dokazování a žalobcem a žalovaným uváděné nejasné výpovědi různých osob (hasiči, celníci, zaměstnanci laboratoře). Pokud by byl minerální olej zbarven tak, jak doporučuje výrobce barviva Dyeguard Green M, tedy zcela jednoznačně sytě zeleně, pak by spor o vnímání této barvy s největší pravděpodobností vůbec nenastal.
32. Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku nepřítomnosti žalobce u zkoumání série vzorků a u samotného odběru vzorků, což má být podle žalobce procesní vadou. Daňový řád totiž neukládá správci daně provádět dokazování za přítomnosti daňového subjektu, s výjimkou výslechu svědka a znalce (§ 95 odst. 4 a § 96 odst. 5 daňového řádu). Co se ostatních důkazů a podkladů pro rozhodnutí týká, správce daně je povinen před rozhodnutím s nimi a se zjištěními z nich učiněnými daňový subjekt seznámit, umožnit mu vznést námitky a s těmito se vypořádat (pro první stupeň nalézacího řízení viz § 92 odst. 7, § 88 odst. 2 a § 90 odst. 2 daňového řádu, pro odvolací řízení § 115 odst. 2 daňového řádu). Uvedené vyplývá z podstaty daňového řízení, kdy správce daně nevede žádné „veřejné ústní jednání“, u kterého jedině by mohl dokazovat, ale podklady a důkazy shromáždí, vyhodnotí (§8 daňového řádu) a s výsledkem (zjištěními) seznámí daňový subjekt písemně. Žalovaný shora uvedeným způsobem postupoval, když žalobce před rozhodnutím seznámil se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení, umožnil se mu vyjádřit, což žalobce učinil, a s námitkami se pak v rozhodnutích vypořádal.
33. Žalobce namítl nerefektování svých důkazních návrhů. Ani tato námitka však není důvodná. Žalovaný v napadených rozhodnutích vysvětlil, proč nepovažuje za relevantní výsledky laboratoře ANAMET (zjištění zeleného odstínu bez závěru o tom, zda jde či nejde o minerální olej přírodní barvy) a ENVIFORM (závěr učiněný po měření kolorimetrem, nikoliv vizuálním zkoumáním), ani stanovisko ing. Třebického (předmětný minerální olej neviděl). Není tedy pravou, že by žalovaný nevyhodnotil žalobcovy důkazní návrhy, pouze se v jejich hodnocení liší s hodnocením žalobce. Hodnocení důkazů je přitom pravomocí správce daně (§ 8 odst. 1 daňového řádu).
34. Nedůvodná je rovněž námitka týkající se nezrušení prvostupňových rozhodnutí. Předně postup, který žalobce po žalovaném požaduje, žalovanému daňový řád neumožňuje. Podle § 116 odst. 1 daňového řádu, *odvolací orgán a) napadené rozhodnutí*

změní, b) napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení, nebo c) odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí. Žalovaný tak ani v případě, kdyby shledal prvostupňová rozhodnutí nesprávnými, je nemohl zrušit a věc vrátit správci daně k novému řízení, neboť takovému postupu brání zákonná úprava. Nadto žalovaný napadená prvostupňová rozhodnutí vadnými či nesprávnými neshledal a odvolání zamítl.

35. Rovněž nedůvodná je žalobní námitka o tendenčním postupu zástupce žalovaného. Žalovaný v řízení svou pravomoc vykonával prostřednictvím svých úředních osob – svých zaměstnanců, nikoliv zástupce. Domníval – li se žalobce, že některá z úředních osob je podjatá, měl postupovat podle § 77 odst. 2 daňového řádu, podle kterého *osoba zúčastněná na správě daní je oprávněna namítat podjatost úřední osoby, jakmile se o ní dozví, přičemž důvody podjatosti stanoví odstavec první téhož ustanovení a jsou jimi případy, a) jestliže je předmětem řízení nebo jiného postupu právo nebo povinnost její nebo osoby jí blízké, b) se v téže věci na řízení nebo jiném postupu podílela na jiném stupni, nebo c) její poměr k osobě zúčastněné na správě daní nebo k předmětu daně vzbuzuje jiné pochybnosti o její nepodjatosti*. Žalobce však takto nepostupoval, resp. tento postup a nesprávné posouzení jeho námitky žalobce nenamítal.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení:

36. Vzhledem k tomu, že žádnou žalobní námitku soud neshledal důvodnou, žalobu zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
37. V řízení byl plně procesně úspěšný žalovaný, kterému v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. vzniklo právo na náhradu nákladů řízení; procesně neúspěšnému žalobci právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Vzhledem k tomu, že podle obsahu spisu žalovanému žádné náklady řízení nevznikly, soud rozhodl tak, že žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

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

Ostrava, 14. října 2020

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu