ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **AGRIMEX, spol. s.r.o.**, se sídlem Kojetice 160, zast. JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 12. 2015, č. j. 33868-3/2015-900000-304.1,

takto:

I. Žaloba **se zamítá**.

II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění

I.
Vymezení věci

Žalobce se domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále též „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro Kraj Vysočina (dále též „správní orgán I. stupně“ či „správce daně“) ze dne 6. 5. 2015, č. j. 6590-11/2015-630000-32.2 (dále též „prvostupňové rozhodnutí“ či „platební

výměr“). Prvostupňovým rozhodnutím byla žalobci na základě výsledků daňové kontroly vyměřena podle ustanovení § 67 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních), spotřební daň z lihu za zdaňovací období červen 2012 ve výši 2.713.485 Kč.

Dne 29. 6. 2012 bylo u žalobce provedeno místní šetření (Protokol o ústním jednání ze dne 29. 6. 2012, č. j. 24855/2012-216300-014), jehož předmětem byl odběr vzorku skladovaných přípravků proti zamrzání a připravené kapaliny k odmrazování KN 3820 a zjištění dalších skutečností souvisejících s přijetím, výrobou a skladováním nemrznoucích směsí. Tomuto místnímu šetření byl přítomen zaměstnanec žalobce, Ing. H. Ing. H. k otázce úřední osoby uvedl, že aktuálně skladují 10.238 litrů výrobku „Rozmrazovač koncentrát“, k čemuž doložil skladové karty, fakturu dovozu, Kartu bezpečnostných údajov a tiskové sestavy. Následně úřední osoby provedly kontrolu prostor uskladnění nemrznoucích směsí. V 09:50 byl dle Protokolu o odběru vzorku, č. j. 24855-2/2012-216300-014, odebrán kontrolní vzorek výrobku „Rozmrazovač koncentrát“ ze skladovacího zásobníku o celkovém objemu 25.000 litrů, a to pomocí vakuové pumpičky se zatíženou hadičkou.

Tyto vzorky byly následně analyzovány v akreditované Celně technické laboratoři (dále jen „CTL“), která ke vzorku vydala dne 16. 9. 2012 Protokol o zkoušce, č. j. 28590/2012-900000-020. V protokolu CTL uvedla, že laboratorní vzorek je čirá bezbarvá kapalina, která se používá pro výrobu rozmrazovačů a jako kapalina do ostřikovačů. Vzorek pak obsahoval ethanol 93,0 % obj., ethylenglykol 0,5 % obj., methylethylketon < 0,3 0 hm. Na základě těchto výsledků bylo dne 19. 9. 2012 vydáno Celním ředitelstvím v Brně Stanovisko k sazebnímu zařazení zboží, č. j. 6238/2012-010100-22, dle kterého je nutno předmětnou kapalinu na základě všeobecných pravidel 1 a 6 pro výklad kombinované nomenklatury a ve znění vysvětlivek k Harmonizovanému systému k číslu 2207 zařadit pod kód KN 2207 10 00 – Ethylakohol nedenaturovaný s objemovým obsahem alkoholu 80 % obj. nebo více.

Žalobce následně předložil Závaznou informaci o nomenklaturním zatřídění zboží (dále jen „ZIN I“) vydanou Celním úřadem v Bratislavě, platnou od 15. 7. 2011 a zrušenou dne 24. 8. 2012. V ZIN I je výrobek popsán jako rozmrazovač do ostřikovačů skel motorových vozidel, který obsahuje denaturovaný líh, vodu a povrchově aktivní látky tenzidy a je zařazen do KN 3820 00 00. Držitelem ZIN I byl dodavatel žalobce, společnost ELASTIK. Dle ZIN I mělo být složení produktu 94,5 % hm. etanol, 4,5999 % voda, 0,5 % monoetylénglykol, 0,2 % metyletylketon, 0,2 % povrchově aktivní látky a 0,0001 % denatónium benzoát – bitrex. Dále žalobce předložil novou Závaznou informaci č. 1220518/12/5219/518, platnou od 6. 6. 2014 (dále jen „ZIN II“), jejímž držitelem byl opět jeho dodavatel. Dle této ZIN II byl výrobek zařazen do KN 3820 00 00 90, přičemž jeho složením bylo 94,5 % hm. etylalkohol, 0,2 % hm. metyletylketón, 0,0001 % hm. denatónium benzoát bitrex, 4,5999 % hm. voda, 0,5 % hm. monoetylénglykol a 0,2 % hm. povrchově aktivní látky. Správní orgán I. stupně porovnal ZIN I a ZIN II a dospěl k závěru, že složení výrobku je shodné.

Vzhledem k rozporu mezi stanoviskem Celního ředitelství v Brně k sazebnímu zařazení (KN 2207 10 00) a předloženou ZIN I a ZIN II (KN 3820 00 00) provedla CTL

dodatečný hloubkový rozbor. CTL následně zpracovala opravný Protokol o zkoušce a Podklady pro stanovisko k sazebnímu zařazení zboží ze dne 15. 1. 2013, č. j. 28590-2/2012-90000-020. CTL provedla infračervenou spektroskopii, přičemž spektrum zkoncentrovaného laboratorního vzorku bylo porovnáno s knihovními spektry, přítomnost tenzidů nebyla zjišťována. Laboratorní vzorek dle CTL obsahoval etanol 89,5 % hm. (± 2,1), 93,0 % obj., ethylenglykol 0,7 % hm. (± 0,2), 0,5 % obj., methylethylketon < 0,3 % hm., voda 9,9 % hm. (± 0,2). Dle CTL patří laboratorní vzorek do podpoložky KN 2207 10 – Ethylalkohol nedenaturovaný s objemovým obsahem alkoholu 80 % obj. nebo více. K tenzidu bylo uvedeno, že pouze zlepšuje čistící vlastnosti směsi, ale nemění její vlastnosti.

Žalobce následně předložil Protokol o zkoušce č. 6443/12 ze dne 19. 12. 2012 a Dodatek k protokolu o zkoušce č. 6443/12 ze dne 31. 12. 2012, o provedené analýze rezervního vzorku ekologickou laboratoří – společností EMPLA AG spol. s.r.o. (dále jen „EMPLA“). Dle této analýzy rezervní vzorek obsahoval aldehydy 153 mg/l, methanol 209 mg/l, volné kyseliny 28 mg/l, 2-butanon 1680 mg/l, i-propanol < 5 mg/l, n-propanol 218 mg/l, i-butanol 300 mg/l, amylalkoholy 397 mg/l, obsah vody 9,05 % hm., ethanol 91,8 % obj., ethylenglykol 5040 mg/l, propylenglykol 63 mg/l, bitrex 2,0 mg/l, tenzidy an. 48,7 mg/l. Správní orgán I. stupně prostřednictvím sdělení CTL porovnal výsledky analýz provedených CTL a společností EMPLA. Dospěl k závěru, že v rámci nejistot po přepočtu na jiné jednotky byly výsledky těchto analýz stejné. Jediným rozdílem byl výsledek obsahu vody. Obsah tenzidů nebyl CTL stanovován a byl uznán deklarovaný obsah z bezpečnostního listu předloženého žalobcem, tj. max. 0,1 % hm. (max. 0,88 g/l a.) V analýze společnosti EMPLA bylo uvedeno množství tenzidů 48,7 mg/l (tj. cca 0,0059 % hm.). Správní orgány tedy konstatovaly, že byl potvrzen výsledek stanoviska k sazebnímu zařazení a stále se jedná o totožný produkt.

Správní orgán I. stupně se dále dotázal CTL, zda předmětný produkt obsahuje denaturační prostředky v potřebném množství tak, jak je uvedeno ve slovenské vyhlášce. Dle vyjádření CTL č. j. 9060-41/2014-630000-52, vzorek produktu obsahoval 93,0 % obj. etanolu, avšak neobsahoval v dostatečném množství denaturační prostředky uvedené ve slovenské vyhlášce č. 538/2011 – příloha č. 2 pod číslem 16 (dále jen „slovenská vyhláška“).

S ohledem na nutnost dalšího dokazování přistoupil správní orgán I. stupně k provedení daňové kontroly, jež byla zahájena dne 27. 2. 2014 protokolem č. j. 9060-05/2014-630000-52, a to pro zdaňovací období červen 2012, za které bylo podáno přiznání ke spotřební dani z lihu.

Správní orgán I. stupně dospěl k závěru, že produkt dle laboratorního vzorku obsahoval 93,0 % obj. etanolu, a tudíž byl předmětem daně z lihu podle ustanovení § 67 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Dle výsledků analýz však neobsahoval vzorek v dostatečném množství denaturační prostředky uvedené ve slovenské vyhlášce, a proto bylo nutné ve smyslu ustanovení § 67 odst. 3 zákona o spotřebních daních na takový líh pohlížet jako na nedenaturovaný. Předmětný produkt, vyrobený na lihové bázi pak neobsahoval podstatný obsah tenzidů (cca 0,5 % hm.) a glykolů (cca 1 % hm.). Nebyl ani určen k přímému užití spotřebiteli a byl distribuován ve velkoobchodním balení cisternou jako polotovar a následně barven a aromatizován. Na takový líh by se poté mohlo pohlížet jako na osvobozený od daně

dle ustanovení § 71 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, avšak pouze za podmínky, že byl řádně denaturován, což však nebyl. Takový líh by však bylo možné přijímat a užívat jen na základě zvláštního povolení dle ustanovení § 13 zákona o spotřebních daních. Žalobce přitom zvláštním povolením nedisponoval. Správní orgán I. stupně zvažoval zařazení produktu do čísla KN 3820. Množství povrchově aktivních látek však neodpovídalo množství těchto látek uvedených v Seznamu stanovisek Světové celní organizace k sazebnímu zařazení zboží z 22. zasedání VHS – listopad 1998, v němž bylo vyčísleno množství 0,5 % hm. povrchově aktivních látek.

K předloženým ZIN I a ZIN II bylo uvedeno, že je v rozporu s právem EU taková úprava, která by celním orgánům přikazovala na základě předložené ZIN vydané jiné osobě provést stejné sazební zařazení jako orgány, které tuto ZIN vydaly. Stěžejním kritériem pro sazební zařazení zboží jsou jeho objektivní charakteristika, jeho rysy a vlastnosti. Nadto by žalobce musel prokázat, že zboží skutečně odpovídá zboží popsanému v ZIN. ZIN II však byla vydána až v roce 2014, nelze proto vyloučit, že byla vydána na jiné zboží, než které bylo předmětem odběru vzorku. Na přípravky vyrobené na lihové bázi, které obsahují pouze složky mající denaturační účinek bez podstatného obsahu dalších látek, jež jsou nositeli charakteristických vlastností výrobku (u směsí do ostřikovačů to jsou tenzidy v přídavku cca 0,5 % hm. a glykoly v přídavku cca 1 % hm.), lze pohlížet jako na líh ve výrobcích za předpokladu, jsou-li tyto obsaženy v malospotřebitelském balení, což v posuzovaném případě nebylo. Líh obsažený v těchto výrobcích může být osvobozen dle ustanovení § 71 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních a může být přijímán a užíván bez zvláštního povolení pouze za předpokladu splnění podmínek řádné denaturace. Tato podmínka splněna nebyla.

Správní orgán I. stupně proto dospěl ve Zprávě o daňové kontrole ze dne 30. 4. 2015, č. j. 6590-8/2015-630000-52 (dále jen „Zpráva o daňové kontrole“), k závěru, že produkt žalobce byl předmětem daně z lihu, a to podle ustanovení § 67 zákona o spotřebních daních. Následně správní orgán I. stupně vydal výše specifikované prvostupňové rozhodnutí.

Žalobce proti prvostupňovému rozhodnutí podal dne 5. 6. 2015 odvolání, ve kterém uvedl mj. námitky obdobné těm, které uplatnil v podané žalobě.

Dne 7. 12. 2015 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, které je předmětem tohoto soudního přezkumu.

II.
Obsah žaloby

Žalobce ve své velmi obsáhlé žalobě nejprve vymezil jednotlivé žalobní námitky. Žalobce považoval napadené i prvostupňové rozhodnutí za nezákonné, neboť obě rozhodnutí byla založena na nesprávném právním posouzení věci. Správní orgány nedostatečně zjistily skutkový stav věci, neboť nebyly provedeny důkazy potřebné ke zjištění rozhodujících skutečností. Řízení bylo stiženo i vadami, které mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí.

Žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutí, a to i přes důkazy svědčící o tom, že zboží bylo vyrobeno z lihu osvobozeného od spotřební daně z lihu podle ustanovení § 71 odst.

1 písm. e) zákona o spotřebních daních. Nebylo ani zjištěno zneužití výrobku k jiným účelům. Žalobce tak byl neúměrně zatížen daňovou povinností ze základu spotřební daně z lihu, která nebyla žalovaným zjištěna v souladu se zákonem a na základě laboratorních výsledků zjištěných neakreditovanou metodou.

Správní orgány poté celou věc posoudily přísně formalisticky, čímž byla opomenuta materiální stránka věci. Napadené rozhodnutí je v rozporu s nálezem Ústavního soudu, sp.zn. II. ÚS 157/97, jakož i judikaturou Nejvyššího správního soudu, č.j. 5 Afs 96/2006-58, č.j. 7 Afs 33/2011-143, č.j. 5 Afs 83/2012-46 a č.j. 1 Afs 42/2007-55. Správní orgány ani nepřihlédly k žalobcem předloženým listinným důkazům a rozhodly ve zřejmém rozporu s nimi.

Dle žalobce je nesprávná argumentace žalovaného, že absence odkazu na konkrétní ustanovení zákonů ve výroku rozhodnutí nezpůsobuje nicotnost, neboť takový výklad by byl ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 6. 2003, sp. zn. IV. ÚS 624/02, a ze dne 15. 3. 2004, sp. zn. II. ÚS 230/02, přepjatým formalizmem. Žalovaný dle názoru žalobce tyto nálezy nesprávně interpretoval. Žalobce přitom nenamítal nicotnost platebního výměru. Pokud žalovaný takovou námitku vypořádal, pak překročil meze správního uvážení. V případě žalobce však byla na rozdíl od specifikovaných nálezů Ústavního soudu řešena otázka neuvedení konkrétního hmotněprávního předpisu do výroku rozhodnutí. Samotné vyměření daně má formu platebního výměru jako individuálního daňově-právního aktu, kterým správce daně vyrozumí daňový subjekt o určeném daňovém základu, vyměřené dani s vymezením konkrétního ustanovení. Uvedení konkrétního právního předpisu ve výroku platebního výměru je jeho zákonnou náležitostí dle ustanovení § 102 odst. 1 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). V tomto ohledu žalobce odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 27. 6. 2000, sp. zn. II. ÚS 157/97. Správní orgán I. stupně sice ve výroku platebního výměru uvedl ustanovení § 67 zákona o spotřebních daních, avšak toto ustanovení se týká předmětu daně, a má čtyři odstavce. Správce daně tedy žalobci vyměřil spotřební daně z lihu za všechny předměty daně, což způsobuje nesrozumitelnost výroku platebního výměru. Tuto vadu řízení lze přitom odstranit pouze zrušením platebního výměru. Výrok platebního výměru je i nesrozumitelný, neboť z něj neplyne, jak bylo rozhodnuto. Výrok je přitom vnitřně rozporný, což způsobuje jeho nepřezkoumatelnost. Žalovaný překročil meze správního uvážení.

Žalobce dále namítal, že žalovaný své tvrzení o vymezení pojmu výroba opřel o rozsudky Nejvyššího správního soudu a nález Ústavního soudu. Dospěl přitom k závěru, že výrobou je i proces administrativní změny. Žalobce však s touto interpretací pojmu výroba nesouhlasí, neboť se jedná o tendenční výklad. Žalobce nakoupil výrobek od společnosti ELASTIK, která má ve Slovenské republice vydáno povolení na provozování podniku. Podnik má přitom oprávnění užívat líh zvláštně denaturovaný. Ten mu dodává společnost Slovenské liehovary a likérky, a.s., která je provozovatelem daňového skladu na líh. Společnost ELASTIK nakupuje zvláštně denaturovaný líh v souladu se slovenskými předpisy, a to na základě vydaného odběrného průkazu. Společnost Slovenské liehovary a likérky, a.s. tím, že dodá zvláštně denaturovaný líh společnosti ELASTIK, ho uvede do daňového volného oběhu ve Slovenské republice, a to s osvobozením od spotřební daně z lihu. Tímto momentem přestává být zvláštně denaturovaný líh v daňovém režimu pozastavení daně. Výsledkem

činnosti dodavatele žalobce je výrobek, na jehož výrobu byl použit líh zvláštně denaturovaný, který žalobce nakoupil za účelem jeho distribuce v ČR. Na výrobku se provádí doplňkové úkony, jako přidání vody a balení do malospotřebitelského balení. Činnost, kterou s nakoupeným výrobkem žalobce vykonává, se považuje za manipulaci s výrobkem. Proto ani nežádal o zvláštní povolení ve smyslu ustanovení § 13 zákona o spotřebních daních. Obě tato zboží jsou stejným výrobkem, ne však ve zcela nezměněném stavu. Do nakoupeného koncentrátu rozmrazovače žalobce se přitom přidává podle potřeby voda, barvy, aroma a balí se do malospotřebitelských obalů. Tato manipulace nemění účel výrobku, ani samotný výrobek, neboť se stále jedná o rozmrazovač. K tomu, aby se v posuzovaném případě jednalo o výrobu rozmrazovače, musel by výsledkem finálního produktu být výrobek odlišný od původního. K tomu však nedošlo, protože se jedná o rozmrazovač se stejným účelem použití, a to i přes vnější úpravy. Správce daně tedy nesprávně posoudil zboží, ze kterého byly odebírány vzorky. Z účetnictví a způsobu vedení skladové evidence je pak zjevné, že žalobce i jeho dodavatel obchodovali se zbožím, které musí být považováno za výrobek, na jehož výrobu byl použit líh osvobozený od spotřební daně z lihu dle ustanovení § 71 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních. Skutkový stav zjištěný správními orgány proto potřebuje rozsáhlé doplnění, neboť jeho nedostatečné zjištění způsobuje nesrozumitelnost a nezákonnost napadených rozhodnutí.

Žalobce nadto nesouhlasil se subsumpcí nákupu koncentrátu rozmrazovače pod nákup lihu v souvislosti s jeho začleněním pod předmět daně dle ustanovení § 67 zákona o spotřebních daních. Z postupu žalovaného není zřejmé, proč zatřídil výrobek pod předmět daně dle tohoto ustanovení, když předmětem daně je líh a ne výrobek z něho vyrobený. Žalovaný sám uvádí, že žalobce nakoupil od slovenského dodavatele zboží nazvané jako Rozmrazovač – koncentrát vyroben ze zvláštně denaturovaného lihu a že tento výrobek žalobce při jeho činnosti užíval. Správní orgán tedy přizpůsobil skutkový stav znění ustanovení § 67 zákona o spotřebních daních bez ohledu na znění ustanovení § 71 téhož zákona. V celém řízení přitom nebyla zpochybněna skutečnost, že předmětem obchodu byl výrobek vyrobený ze zvláštně denaturovaného lihu, který je dle ustanovení § 71 zákona o spotřebních daních osvobozen od daně, a proto není nutné žádat o vydání zvláštního povolení. Ke změně postoje k výrobku přitom správní orgány dospěly až v návaznosti na laboratorní výsledky CTL při použití některých neakreditovaných metod, a to konkrétně užití infračervené spektroskopie a při zjišťování obsahu bitrexu.

Správce daně přitom odebral vzorky z koncentrátu rozmrazovače z nadzemní nádrže, kde byl již více než čtyři měsíce po uskladnění. Od doby uskladnění do dne odběru vzorků žalobce postupně koncentrát odebral. Je logické, že hladina se v nadzemních nádržích snižovala a vytvářel se stále větší prostor pro uplatnění fyzikálně-chemických vlastností skladovaného výrobku. Tyto vlastnosti mají obecně za následek, že množství skladovaného lihu je jiné, než jeho evidované množství.

Celní ředitelství v Brně dále ve svém stanovisku k sazebnímu zařazení ze dne 19. 9. 2012 pouze konstatovalo sazební zařazení do KN 2207 10 00, a to bez zjišťování přítomnosti tenzidů, tedy podstatné složky kapalin do ostřikovačů. Takové stanovisko tedy nemůže vyvolat stejné právní následky jako závazné sazební zařazení zboží.

Žalobce poznamenal, že rozbory koncentrátu v prvním protokolu CTL jsou shodné s údaji na ZIN I, avšak sazební zařazení je odlišné. Stejná skutečnost poté nastala i u ZIN II. Správce daně při vyhodnocování vzorku v prvním i druhém případě vycházel tedy z nesprávného předpokladu, že se jedná o denaturovaný líh a tomu i nesprávně přizpůsobil své zjišťování a metody. Správce daně neměl zkoumat, zda jde o nedenaturovaný líh, nýbrž zda jde o výrobek z denaturovaného lihu. V zájmu odstranění nejistoty se žalobce obrátil na společnost EMPLA. CTL na základě tohoto uznalo zjištění společnosti EMPLA, které stanovilo obsah tenzidu. Není tedy zřejmé, na základě čeho byl uznán deklarovaný obsah tenzidu. Do spisu žalobce doložil prohlášení společnosti EMPLA, že ke stanovení obsahu tenzidu nedisponuje akreditovanou metodou jeho stanovení v lihovém roztoku, ale pouze ve vodním prostředí. Správce daně byl povinen vycházet z protokolu o zkoušce – laboratorních zjištění akreditovanými zkouškami pro stanovení jednotlivých podílů ve zkoumaném výrobku. Správce daně dále uvedl, že v CTL nebyl bitrex zjišťován, avšak je možné konstatovat, že zřejmě i laboratorní vzorek obsahuje menší množství bitrexu, než je určeno slovenskou vyhláškou o denaturaci. Tyto závěry žalobce považoval za chybné. Obdobně správce daně učinil špatný postup v případě zjišťování tenzidu. Nejprve totiž tvrdil, že výrobek neobsahuje tenzidy. Žalobce předložil důkaz, že výrobek tenzidy obsahuje. Správce daně následně začal zpochybňovat množství tenzidu. Po zpochybnění tohoto tvrzení správce daně začal relativizovat i množství denaturačních činidel, které CTL ani nestanovovala a ani nevyhodnocovala. Dle žalobce není možné, aby Celní úřad Bratislava vydal pro jeho dodavatele ZIN se sazebním zařazením dodaného zboží do KN 3820 00 00, a jiná celní správa v EU vydala na stejné zboží jinou ZIN s jiným sazebním zařazením anebo ho nezávazně zařadila na základě použití neakreditovaných metod pod jinou KN.

Důležitá je rovněž otázka chování bitrexu v roztoku ethylalkoholu a vody, k čemuž žalobce doložil vyjádření společnosti EUROFINS BEL/NOVAMANN s.r.o., které však správní orgány nevzaly v úvahu a opomenuly jej. Výrobek byl přitom skladován v nadzemní nádrži, která nemá vlastnosti lednice, a do doby odběru vzorku byl skladován více než čtyři měsíce, kdy se jednalo o jarní a letní měsíce. Uvedená skutečnost je důkazem, že chemicko-fyzikální vlastnosti bitrexu se mění působením prostředí, jež nezajišťuje jeho stabilitu. Z neakreditovaného výstupu společnosti EMPLA pak plyne, že obsah bitrexu měl být 2 mg/l. CTL v protokolu ze dne 13. 2. 2015 stanovila neakreditovanou metodou obsah bitrexu 4,1 mg/l. Správce daně se přitom vůbec nezabýval tímto zásadním rozdílem. Žalobce si jej však vyložil tak, že analyzuje-li se obsah látky v lihu z nesprávně odebraného vzorku, anebo neakreditovanou metodou, výsledek není správný a vykazuje vysokou míru nepřesnosti. Potřetí by také mohl vyjít výsledek 10 mg/l bitrexu.

Žalobce dále namítal, že žalovaný odmítl provedení relevantních důkazů, a to ZIN I a ZIN II, což je zcela v rozporu se základními zásadami správy daní. Správci daně pak paradoxně nevadila ZIN vydaná pro český subjekt, avšak slovenské ZIN jako důkaz odmítl. Důkazní břemeno daňového subjektu pak není bezbřehé (žalobce zde odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46).

Jak CTL, tak i správce daně při odůvodnění svého sazebního zařazení vycházely z výstupů z neakreditované metody použité společnosti EMPLA, na kterou je žalobce dopředu upozornil. CTL i správce daně si osvojili všechny neakreditované metody, aby obhájili své

první sazební zařazení do KN 2207 10 00. Je přitom povinností správce daně vzít v úvahu jiné posudky, než posudky CTL, a důkladně se jimi zabývat. Celý postup správce daně byl ovlivněn tzv. metanolovou kauzou, kdy se snaží zařadit pod předmět daně všechen líh obsažený ve výrobcích. Přes rozdílnost v jednotlivých laboratorních výsledcích nelze dospět k jednoznačnému sazebnímu zařazení zboží do KN 2207 10 00.

Žalobce dále rovněž uvedl, že žalovaným uváděné rozsudky Nejvyššího správního soudu, č.j. 1 Afs 42/2007-55 a č.j. 9 Afs 17/2011-69, neřeší otázku použití neakreditovaných metod akreditovaným pracovištěm. Ze strany žalovaného se jedná o tendenční, neakceptovatelný a zavádějící postup, kdy k obhájení použití neakreditovaných metod CTL používá rozsudky, které se tohoto vůbec netýkají. Akreditace je přitom atestace třetí stranou, znamenající formální demonstraci její kompetence vykonávat specifické úkoly spojené s posuzováním shody. Pokud má laboratoř akreditaci, znamená to, že výsledky při použití metod jsou relevantním důkazem v případných právních vztazích. Za předpokladu, že laboratoř má akreditaci, avšak použije neakreditovanou metodu, musí žalovaný nést důsledky nerelevantních výsledků, jejichž právní síla se snižuje. K tomuto žalobce odkázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu, č. j. 7 Afs 33/2011-143. Správní orgány by proto měly primárně vycházet z výsledků akreditovaných metod a podpůrně pouze z neakreditovaných metod. V případě žalobce byly provedeny neakreditovanou metodou zkoušky stanovení alkoholů a ketonů pomocí HPLC a identifikace vzorku pomocí infračervené spektrometrie. Jedná se o metody použité v opravném protokolu o zkoušce ze dne 15. 1. 2013 a ve stanovisku CTL ze dne 13. 2. 2015. Výsledky Protokolu o zkoušce ze dne 16. 9. 2012, které byly provedeny akreditovanou metodou, dokazovaly, že látka měla stejné parametry jako žalobcem doložené ZIN I a II. Opírat sazební zařazení o neakreditované metody je v rozporu s názorem vyjádřeným Nejvyšším správním soudem a i se zákonem. Žalobcem tvrzený skutkový stav byl přitom podložen ZIN I a ZIN II, Bezpečnostním listem, Protokolem o zkoušce ze dne 19. 12. 2012, Dodatkem k protokolu o zkoušce ze dne 31. 12. 2012 a odborným stanoviskem akreditované společnosti EUROFINS BEL/NOVAMANN s.r.o.

Žalobce rozporoval nesprávně zjištěný základ spotřební daně z lihu. Dle něj množství etanolu nebylo zjištěno zákonným způsobem podle ustanovení § 3 písm. q) zákona o spotřebních daních a dle ustanovení § 15 zákona č. 61/1997 Sb., o lihu (dále jen „zákon o lihu“), a ustanovení § 17 až 20 vyhlášky č. 150/2008 Sb., o kontrole výroby a oběhu lihu a o provedení dalších ustanovení zákona o lihu s tím souvisejících (dále jen „vyhláška“). Podle zprávy o daňové kontrole správce daně zjišťoval množství zboží výlučně podle skladové karty, příjemky na sklad, vážního lístku autocisterny, mezinárodního nákladního listu a faktury ze dne 22. 2. 2012. Žalovaný poté pod tyto doklady zařadil rovněž Kartu bezpečnostních údajů – Bezpečnostní list. Ze zprávy o daňové kontrole však vůbec neplyne, že byla použita. Je přitom neakceptovatelné, aby správce daně ve zprávě o daňové kontrole uváděl doklady relevantní pro zjištění základu daně a žalovaný uvedl další doklady, které správce daně vůbec nepoužil. Žalovaný tak účelově zkreslil a přizpůsobil nesprávně a nedostatečně zjištěný skutkový stav. Žalobce dále uvedl, že základ spotřební daně z lihu musí být zjištěn metodami, které zajišťují spolehlivé zjištění množství lihu, resp. měřidlem odpovídajícím metrologickým předpisům. Správce daně však vycházel výlučně z evidencí vyjadřujících pouze evidenční stav zásob lihu a ne stav skutečný. Vyměření spotřební daně z lihu z evidenčního stavu zásob výrobku a za pomoci výsledků laboratorních zjištění

z odebraných vzorků zboží není v souladu s ustanovením § 85 odst. 1 daňového řádu ve spojení se zásadou zákonnosti. Je přitom ústavní povinností správních orgánů postupovat v řízení dle čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že obsah nadzemních nádrží byl pro dokonalé smíchání všech komponentů ještě několikrát promícháván. Toto tvrzení není pravdivé, neboť výrobek se v nadzemních nádržích nepromíchával. Není to ani technicky možné, protože nadzemní nádrže nejsou vybaveny promíchávajícím zařízením, a výrobek se v těchto pouze skladuje, dokud není dopraven do menších nádrží, ve kterých se do něj přidává voda, barva a aromata. Ani menší nádrže však nejsou vybaveny promíchávajícím zařízením, neboť k promíchání zde dochází prostřednictvím oběhových čerpadel. Vzorek byl odebrán pomocí vakuové pumpičky se zatíženou hadičkou, přičemž před samotným odběrem vzorků nedošlo k promíchání výrobku tak, jak to stanovuje ustanovení § 8 odst. 4 vyhlášky. Vyhláška upravuje v ustanovení § 18 odst. 5 rovněž postup, kdy není možné obsah nádrží promíchat. Žalovaný přitom bez opory v zákoně nemůže tvrdit, že odběrem celého sloupce kapaliny není třeba tuto předtím promíchat. Z nadzemní nádrže však nebyl odebrán celý sloupec kapaliny a ani výsledná kapalina proto nemůže být stejná. Nemůže být relevantní tvrzení žalovaného, že žalobce byl přítomen odběru vzorků a podepsal příslušné poučení. Je nepřijatelné, aby správní orgány přenášely odpovědnost za nezákonné odebrání vzorků na žalobce s odkazem na to, že byl poučen. Odebraný vzorek proto není reprezentativním vzorkem, a tudíž je neprůkazný s ohledem na skutečné složení výrobku. Výsledky analýz laboratoří jsou proto zkreslené a nemohou sloužit jako důkaz. Skutečnost, že nebylo provedeno promíchání, plyne z vyjádření pana Kuby, zaměstnance celní správy, a taktéž Ing. H., technologa, a pana C., mistra, kteří byli přítomni odebírání vzorků. K vyjádření žalovaného poté žalobce uvádí, že líh i lihové roztoky se vrství a jednotlivé složky sedimentují, a proto se vyžaduje, aby při manipulaci s lihem došlo k jeho dokonalému promíchání.

V průběhu celého období podnikatelské činnosti žalobce nebylo správcem daně zjištěno žádné zneužití jeho výrobků. Konání správce bylo dle žalobce ovlivněno tzv. metanolovou kauzou, která přímo spadá do tohoto období. Správní orgány však nemohou tvrdit, že jeho výrobek je nedostatečně denaturovaný, neboť tato skutečnost na základě nezákonného postupu nemůže být prokázána. Žalobce výrobek nikdy nezneužil na výrobu lihu pro lidskou potřebu a nebylo prokázáno zneužití produktu k jinému, než určenému účelu. Koncentrát rozmrazovače přitom vzhledem na svoje deklarované složení je nezpůsobilým k lidské spotřebě. Tento byl tedy používán po základní manipulaci k jeho použití jako nemrznoucí směs pro automobilový průmysl a širokou motoristickou veřejnost.

Správní orgány byly proto povinny ve věci postupovat dle ustanovení § 67 odst. 3 zákona o spotřebních daních a na líh zvláštně denaturovaný v souladu s požadavky jiného členského státu, který je obsažen ve výrobku, pohlížet jako na nedenaturovaný, pokud je zjištěno daňové zneužití tohoto výrobku. Správní orgány, ovlivněny metanovou kauzou, však zneužily meze svého správního uvážení, což zakládá nezákonnost jejich postupu v celém správním řízení.

Žalobce tedy závěrem navrhl, aby bylo napadené i prvostupňové rozhodnutí zrušeno.

III.
Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na správní spis, jakož i na jeho rekapitulaci v odůvodnění napadeného rozhodnutí. V posuzovaném případě došlo k naplnění skutkové podstaty pro vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit a k naplnění podmínek daných ustanovením § 68 písm. d) zákona o spotřebních daních. Žalobce skladoval vybrané výrobky, které jsou předmětem daně z lihu, aniž by prokázal, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné či od daně osvobozené. Na základě provedeného důkazního řízení byla žalobci vyměřena daň z lihu dle ustanovení § 139 daňového řádu a ustanovení § 67 zákona o spotřebních daních, v celkové výši 2.713.485 Kč. Základem pro výpočet spotřební daně byl vybraný výrobek s označením čísla kombinované nomenklatury 220710 v množství 95,21 hl etanolu.

Žalovaný nezjistil vady při získávání a hodnocení důkazů správcem daně, jakož ani vady v postupu. Ze správního spisu je zřejmé, které důkazní prostředky byly použity a jak byly hodnoceny. Rovněž jsou zřejmé důkazy, které byly provedeny za účelem prokázání skutkového stavu, jejich hodnocení a právní závěry na jejich základě přijaté.

Z důvodu obsahové shodnosti žalobních námitek s námitkami odvolacími odkázal žalovaný na jejich vypořádání v napadeném rozhodnutí.

Námitku žalobce, že žalovaný překročil meze správního uvážení, považoval za nedůvodnou. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že v intencích ustanovení § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu plně postačuje, pokud je ve výroku rozhodnutí (platového výměru) uveden právní předpis, podle kterého bylo rozhodováno. Poukázal-li žalovaný v této souvislosti na nálezy Ústavního soudu, nelze v jeho postupu shledat překročení či zneužití mezí správního uvážení, jak se žalobce domnívá.

Na základě výše uvedeného proto žalovaný navrhl, aby krajský soud podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV.
Průběh jednání

Žalobce při jednání především odkázal na žalobu. Zdůraznil přitom, že rozhodnutí žalovaného zneužívá daňové předpisy, zejména zákon o spotřební dani. Kapalina do ostřikovačů pak není určena ke spotřebě či konzumaci. Je proti smyslu a účelu zákona o spotřebních daních doměření daně z tohoto výrobku. Žalobce rovněž odkázal na ZIN Celního úřadu Bratislava, která je závazná i pro celní orgány ČR a na výsledky z laboratoře EMPLA, z kterých lze dovodit správné sazební zařazení předmětného výrobku. Nelze tudíž vycházet toliko z výsledků CTL. Žalobce rovněž uvedl, že pokud proti sobě stojí dva odborné názory, je třeba stanovit revizní posudek. Ohledně odstranění pochybnosti o zařazení předmětného výrobku pak navrhl revizní znalecký posudek, neboť jde o kolizi výsledků posouzení dvou laboratoří. Žalobce dále uvedl, že ani odběr vzorků nebyl proveden od hladiny po dno, jak

tvrdila celní správa. Byl proveden jen z povrchu kapaliny. K tomu odkázal na žalobu, kde je navržen výslech svědků. Závěrem uvedl, že ani orgány celní správy nezjistily zneužití této látky v souvislosti s metanolovou kauzou.

Žalovaný odkázal na obsah rozhodnutí žalovaného, podle jeho názoru byl skutkový stav zjištěn dostatečně.

V.
Posouzení věci krajským soudem

Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě (§ 72 odst. 1 s.ř.s.), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s) a jde o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Napadené rozhodnutí žalovaného krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy II, dílu 1, § 65 a následujících s.ř.s. v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s), ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání rozhodnutí (§ 75 odst. 1 s.ř.s.).

Krajský soud v Brně dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Soud při svém rozhodování vyšel z následujících skutečností, úvah a závěrů.

V.a) Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí

Přednostně se zdejší soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, neboť se jedná o tak závažnou vadu, že se jí musí zabývat i tehdy, pokud by to žalobce nenamítal, tedy z úřední povinnosti. Je-li totiž správní rozhodnutí nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí logicky nelze věcně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí tedy obvykle bývá překážkou posouzení důvodnosti dalších žalobních námitek, což však v daném případě nenastalo.

Žalobcem byla namítána nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů. K nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí pro nedostatek důvodů uvedl Vrchní soud v Praze v rozsudku ze dne 26. 2. 1993, sp. zn. 6 A 48/92, SJS 27/0, SP č. 27/1994, že: *„Z odůvodnění rozhodnutí musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné, nebo jinými řádně provedenými důkazy za vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů a jaké úvahy jej případně vedly k uložení sankce v konkrétní výši. Z odůvodnění správního rozhodnutí musí jednoznačně vyplývat, že se správní orgán posuzovanou věcí zabýval, neopomenul žádné účastníkovy námitky a přihlédnul i k námitkám strany druhé. Užité argumenty a úvahy správního orgánu nesmí vzbudit pochybnosti o jeho nezávislosti a odbornosti. Z odůvodnění musí plynout vztah mezi skutkovými zjištěními a*

úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Pokud by tomu tak nebylo, rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelným, neboť by nedávalo dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle.“

Při výkladu pojmu „nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu“ vyšel zdejší soud dále i z konstantní judikatury vztahující se k nepřezkoumatelnosti soudních rozhodnutí, která je shrnuta např. v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 2 As 85/2011-170 (všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz), kde je mj. uvedeno: „K vymezení rozsahu přezkoumatelnosti soudních rozhodnutí přispěl Ústavní soud, který např. v nálezu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, publ. ve Sb.n.u. ÚS, svazek 45, nález 64, str. 77, vyslovil, že odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval soud při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena. Ústavní soud rovněž v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08 (dostupný na nalus.usoud.cz) také konstatoval: *„Soudy jsou povinny své rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny.“* V tomto nálezu Ústavní soud dále vyslovil, že *„… je-li povinností krajských soudů vyplývající z práva na spravedlivý proces podle článku 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod to, aby se vypořádaly i s námitkami žalobců uplatněnými opožděně, a to z pohledu včasnosti jejich uplatnění, tím spíše je dána povinnost krajských soudů vypořádat se s námitkami uplatněnými v žalobě, tedy řádně a včas“*. Z konstantní judikatury Ústavního soudu (např. nález ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, publ. ve Sb. n. u. ÚS, svazek 3, nález 34, str. 257, a nález ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, publ. ve Sb. n. u. ÚS, svazek 8, nález 85, str. 287) také vyplývá, že jedním z požadavků vyplývajících z práva na spravedlivý proces a z principů právního státu je povinnost soudů svá rozhodnutí odůvodnit. Ve správním soudnictví nachází tato zásada vyjádření v ustanovení § 54 odst. 2 s.ř.s. Z odůvodnění rozsudku musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Pokud by tomu tak nebylo, rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelné, protože by nedávalo dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces.

Také Nejvyšší správní soud ve svých rozsudcích opakovaně vyslovil, že není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s.ř.s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS, a také rozsudek ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52). Obdobně v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2007, č. j. 1 Afs 53/2007-34, bylo vysloveno, že *„(…) je povinností soudu stranám*

sporu ozřejmit, jakými úsudky byl veden a k jakým závěrům dospěl“. V této souvislosti lze také poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007-64, v němž se uvádí, že v situaci, kdy *„(...) je část odůvodnění rozsudku krajského soudu, v níž se měl krajský soud vyjádřit ke skutkovým a právním otázkám vyplývajícím z uplatněných žalobních bodů, tvořena z valné části toliko pasážemi převzatými bez dalšího komentáře z publikovaného judikátu v jiné, skutkově i právně odlišné věci, aniž by krajský soud zároveň vyložil, jaký význam mají tyto převzaté závěry pro jeho rozhodnutí ve věci, je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů“*. Za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost pak lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, publ. pod č. 244/2004 Sb. NSS). Také správní rozhodnutí lze považovat za nepřezkoumatelné buď pro nedostatek důvodů, nebo pro nesrozumitelnost. Stejné závěry je třeba zásadně vztáhnout i na rozhodnutí správních orgánů.

Krajský soud neshledal žádnou z vad, pro kterou by bylo napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, ať už pro nesrozumitelnost (nelze seznat určitý a jednoznačný výrok, jde o výrok s obsahem rozporuplným, nevykonatelným apod.), nebo pro nedostatek důvodů (odůvodnění je v rozporu s výrokem, popř. jiné důvody než ty, v nichž má mít dle zákona oporu, odůvodnění postrádá rozhodný důvod pro výrok či neobsahuje žádné hodnocení provedených důkazů a závěr z nich učiněný). Pokud žalobce namítá, že se žalovaný nedostatečně vypořádal se všemi důvody uvedenými v odvolání, je třeba připomenout, že mu žádný právní předpis nestanoví povinnosti vypořádávat námitky či jednotlivé důkazy ve stejné struktuře, v jaké žalobce podal odvolání. Je pouze na žalovaném, aby odvolací námitky či navržené důkazy vypořádal, logicky odůvodnil a argumentoval s uvedením skutkových a právních důvodů.

To se ve zde projednávaném případě stalo a soud proto nemůže přisvědčit žalobci ani v jednom z jeho odkazů na vady, které by vedly k nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Žalovaný se v dostatečné míře, zcela zřetelně a srozumitelně vyjádřil ke všem žalobcem uplatněným odvolacím námitkám, přičemž žádnou tuto námitku neopomenul. Zdejší soud má taktéž za to, že zamítnutí jednotlivých odvolacích námitek zdůvodnil a srozumitelně uvedl, co jej vedlo k závěru napadeného rozhodnutí. Zdejší soud rovněž neshledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost z důvodu nesrozumitelného výroku prvostupňového rozhodnutí, k čemuž se soud blíže vyjádřil níže v textu tohoto rozhodnutí.

Z odůvodnění napadeného rozhodnutí, stejně jako prvostupňového rozhodnutí, je tak seznatelné, které otázky správní orgány považovaly za rozhodné. Vzájemná souvislost jednotlivých úvah, jež v napadeném rozhodnutí vyslovil žalovaný, je zřetelná. Napadené rozhodnutí proto krajský soud považuje za přezkoumatelné. Ostatně sám žalobce s tímto rozhodnutím polemizuje, což by v případě nepřezkoumatelnosti nebylo možné, a skutečnost,

že se závěry žalovaného nesouhlasí, nutně neznamená, že je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.

Ve světle těchto skutečností považuje krajský soud námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí za nepřípadnou. Přistoupil proto k posouzení podstaty projednávané věci.

V.b) Nesrozumitelnost výroku platebního výměru

Krajský soud se nejprve zabýval námitkou žalobce, dle které byl výrok prvostupňového rozhodnutí (platebního výměru) nesrozumitelný a vnitřně rozporný, neboť v něm nebyl uveden konkrétní hmotněprávní předpis, na základě kterého žalobci vznikla daňová povinnosti.

Dle ustanovení § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu *rozhodnutí obsahuje výrok s uvedením právního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno, a jde-li o platební povinnost, také částku a číslo účtu příslušného poskytovatele platebních služeb, na který má být částka uhrazena.*

Krajský soud si je vědom toho, že již za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), a jeho ustanovení § 32 odst. 2 písm. d), bylo mnohokrát neuvedení konkrétního právního předpisu do výroku rozhodnutí předmětem přezkumu ve správním soudnictví, avšak judikatura nebyla a není v této otázce nikterak jednotná. Krajský soud se však kloní k východisku, podle něhož rozhodnutí nemůže být nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost tehdy, je-li rozpor v něm odstranitelný výkladem, tj. nebudou-li po interpretaci napadeného rozhodnutí jako celku (s přihlédnutím k obsahu spisu a k úkonům správních orgánů a účastníků řízení) pochyby o jeho významu.

Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku ze dne ze dne 21. 7. 2005, č. j. 1 Afs 10/2005–75, uvedl, že: *„(...) každé rozhodnutí vrchnostenského orgánu, kterým nepochybně je i rozhodnutí finančního orgánu, musí být jasné, srozumitelné a přezkoumatelné a účastníkům právních vztahů, které toto rozhodnutí upravuje, musí být zřejmé, z jakých důvodů bylo dané rozhodnutí vydáno. Jedině tak jsou totiž respektovány ústavně zaručené principy limitace státní moci zákonem a minimalizace zásahů státní moci do privátní sféry fyzických a právnických osob. Soud se proto domnívá, že naplnění zmíněných požadavků jasnosti, srozumitelnosti a přezkoumatelnosti finančních rozhodnutí zpravidla vyžaduje, aby ve výroku rozhodnutí bylo uvedeno konkrétní ustanovení právního předpisu, podle něhož bylo rozhodnuto, jak výslovně stanoví např. správní řád (§ 47 odst. 2), a to přestože tato povinnost z ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu výslovně nevyplývá“.* Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku posuzoval výklad ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) ZSDP. S ohledem na většinovou obsahovou shodnost daného ustanovení s nyní posuzovaným ustanovením § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu jsou podle názoru soudu tyto závěry rozhodnutí použitelné. Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí naznačil obecný princip, obecné požadavky na obsah výroku rozhodnutí. Základním pilířem pro jeho posouzení je však vždy požadavek, aby rozhodnutí jako celek bylo jasné, srozumitelné a přezkoumatelné a účastníkům právních vztahů, které toto rozhodnutí upravuje, bylo zřejmé, z jakých důvodů bylo

dané rozhodnutí vydáno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2006, č. j. 1 Afs 76/2006-164).

Z žalobcem podané žaloby o celkem 24 stranách je zřejmé, že sám napadené i prvostupňové rozhodnutí považoval za jasné a srozumitelné, neboť brojil proti zcela konkrétním úkonům a postupům správce daně, resp. žalovaného. Prvostupňové rozhodnutí – platební výměr na vyměření spotřební daně z lihu podle ustanovení § 139 daňového řádu za zdaňovací období červen 2012 obsahuje ve své výrokové části výslovný odkaz na ustanovení § 67 zákona o spotřebních daních, jakož i odkaz na ustanovení § 139, § 140, § 101 a § 102 daňového řádu, podle nichž byla žalobci předmětná daň vyměřena. Prvostupňové rozhodnutí poté obsahuje – byť ve svém odůvodnění, jež tvoří Zpráva o daňové kontrole – odkaz na jednotlivá ustanovení zákona o spotřebních daních, podle nichž správce daně postupoval při vyměření spotřební daně z lihu.

Soud dále odkázal na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001-96, který vyložil, že *ani k výkladu ustanovení § 32 odst. 2 ZSDP (pozn. zdejšího soudu: v nyní řešeném případě se jedná o ustanovení § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu, jež je svým obsahem s uvedeným ustanovením ZSDP prakticky totožné) nelze přistupovat formálně či formalisticky, nýbrž je vždy nutné hledat jeho smyslu a účel, tedy ptát se, proč je určitá náležitost daňového rozhodnutí jeho součástí, a zda je její případný nedostatek natolik intenzivní, aby zakládal jeho neplatnost, o to více nezákonnost. Platební výměr je tedy nutné vykládat jako celek. K závěru o nezákonnosti pro nepřezkoumatelnost proto nelze dospět na základě zjištění, že určitá náležitost rozhodnutí (v nyní řešeném případě nadto striktně nevyžadovaná pozitivní právní úpravou) je uvedena pouze na jiném místě, než měla být uvedena. Takový přístup považuje zdejší soud za přepjatý formalismus. Krajský soud má v tomto ohledu za to, že interpretace, dle které by měl krajský soud přistoupit ke zrušení napadeného rozhodnutí správního orgánu v případě existence jakékoliv, byť sebemenší formální vady či chyby, a to bez ohledu na míru jejího potenciálního zásahu do hmotněprávní sféry účastníků řízení, se ocitá v rozporu s principem spravedlnosti, jehož konkrétním příkladem je přepjatý formalismus v rámci soudního rozhodování (srov. například nález Ústavního soudu ze dne 2. 3. 2000, sp. zn. III. ÚS 269/99).*

Ústavní soud i Nejvyšší správní soud ve své judikatuře rovněž již mnohokrát zdůraznily, že požadavek na srozumitelnost a jednoznačnost výroku i odůvodnění rozhodnutí sleduje legitimní cíl v podobě ochrany právní jistoty osob, které jsou jeho důsledky dotčeny na svých právech. Kupříkladu v rozsudku ze dne 28. 7. 2005, č. j. 8 Afs 18/2005-78 (publikovaném pod č. 699/2005 Sb. NSS), Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„(...) smyslem právní úpravy vymezující zákonné požadavky na rozhodnutí je mimo jiné poskytnout daňovému subjektu spolehlivý a srozumitelný podklad pro zhodnocení správnosti vydaného rozhodnutí a umožnit mu zodpovědně se rozhodnout pro to, zda bude proti výměru brojit odvoláním (...). Nelze bez dalšího dovozovat neplatnost rozhodnutí z toho, že správce daně uvedl pouze název a číslo právního předpisu, podle něhož bylo rozhodnuto. Nedostatek údaje o paragrafu, odstavci či písmenu nezpůsobí ani nicotnost rozhodnutí, neboť chybějící zákonné náležitosti správního aktu mohou vyvolávat jeho nicotnost pouze tehdy, jestliže je tento nedostatek natolik intenzivní a zřejmý, že po účastnících dotčeného právního vztahu nelze spravedlivě žádat, aby tento správní akt respektovali.“*

Z pohledu výše uvedeného má krajský soud za to, že popsaný nedostatek ve výroku platebního výměru nedosahuje takové intenzity, aby byl pro jeho adresáta (žalobce) nesrozumitelný či nejednoznačný, tedy aby po něm nemohlo být spravedlivě žádáno, aby taková rozhodnutí respektoval. Smyslem požadavku, aby ve výroku byly uvedeny právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno, je zajistit informovanost příjemce rozhodnutí o tom, podle jakého předpisu byla daň vyměřena. Není tedy rozhodující, zda tato informace byla obsažena přímo ve výroku platebního výměru či v jiné jeho části – v nyní řešeném případě obsáhle v odůvodnění. Podstatným naopak je, zda se této informace žalobci vůbec dostalo, což je v řešené věci zcela nepochybné, a ani sám žalobce tuto skutečnost nikterak nezpochybňuje. Lze přitom souhlasit rovněž se závěry žalovaného, dle kterého by s ohledem na rozsáhlost a komplexnost hmotněprávní úpravy spotřebních daní bylo takřka nemožné uvádět ve výroku platebního výměru veškerá relevantní ustanovení právních předpisů, z nichž při vyměření daně správce daně vycházel.

Z platebního výměru je zřejmé, že v jeho výroku je uveden nejen právní předpis, na základě kterého bylo rozhodováno, nýbrž rovněž i konkrétní ustanovení, na základě kterého správce daně přistoupil k vyměření spotřební daně z lihu žalobci. Krajský soud přitom nezpochybňuje tvrzení žalobce, že ve výroku platebního výměru není ustanovení § 67 zákona o spotřebních daních konkretizováno uvedením příslušného odstavce a písmena tohoto ustanovení. Dle názoru soudu se však nejedná o pochybení, jež by způsobovalo nesrozumitelnost tohoto rozhodnutí, neboť důvody pro vyměření daně (a na to navazující konkrétní ustanovení právních předpisů) jednoznačně vyplývají z odůvodnění platebního výměru, resp. ze Zprávy o daňové kontrole. Správce daně ve Zprávě o daňové kontrole nejprve odkázal na ustanovení § 67 odst. 1 zákona o spotřebních daních, jakož i na ustanovení § 67 odst. 3 zákona o spotřebních daních. Dále uvedl, že vzorek neobsahoval v dostatečném obsahu denaturační prostředky uvedené ve slovenské vyhlášce, a tudíž se na takový líh musí pohlížet jako na nedenaturovaný. Správce daně rovněž poznamenal, že na líh ve výrobku žalobce by se mohlo pohlížet jako na líh zvláštně denaturovaný a osvobozený od daně dle ustanovení § 71 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Žalobce však v kontrolovaném období nedisponoval nutným zvláštním povolením dle ustanovení § 13 zákona o spotřebních daních. Správce daně dále rozvedl, na základě jakých úvah nemohl být výrobek zařazen pod žalobcem tvrzený kód KN 3820 00 00, nýbrž musel být zařazen pod kód KN 2207 10 00. Správce daně odkázal na ustanovení § 67 zákona o spotřebních daních, dle kterého byl výrobek žalobce předmětem daně z lihu. Dále správce daně odkázal na ustanovení § 68 písm. d) zákona o spotřebních daních, dle kterého vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit dnem nabytí, prodeje nebo zjištění nezdaněného lihu právnickými nebo fyzickými osobami uvedenými v ustanovení § 66 odst. 1 písm. c) nebo lihu, který právnické nebo fyzické osoby vyrobily bez povolení, a to tím dnem, který nastal dříve.

Krajský soud má proto v souladu se závěry žalovaného za to, že ze Zprávy o daňové kontrole jednoznačně vyplývá, která konkrétní ustanovení hmotněprávních i procesněprávních předpisů byla správcem daně na posuzovaný případ aplikována. Z odůvodnění rozhodnutí jsou totiž zřejmé důvody pro vyměření spotřební daně.

Z těchto důvodu proto krajský soud uzavřel, že úsudek žalobce o nepřezkoumatelnosti platebního výměru pro nesrozumitelnost nemůže obstát a tuto námitku vyhodnotil jako nedůvodnou.

V.c) Překročení mezí správního uvážení

Žalobce shledával pochybení žalovaného i v tom, že rozhodoval o námitce nicotnosti platebního výměru, ačkoliv ji neuplatnil. Z toho žalobce vyvozoval překročení mezí správního uvážení žalovaného. Soud však nepřisvědčil ani této námitce. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný v rámci vypořádání odvolací námitky týkající se chybějící náležitosti výroku platebního výměru, odkázal mj. na nálezy Ústavního soudu sp.zn. IV. ÚS 624/02 a sp.zn. II. ÚS 230/02. V předmětných nálezech se Ústavní soud zabýval otázkou nicotnosti rozhodnutí v důsledku absence citace konkrétního paragrafu právního předpisu. Žalobce v podaném odvolání námitku nicotnosti v tomto směru neuplatnil. Žalovaný však argumentaci vyplývající ze závěrů Ústavního soudu použil pouze podpůrně, a to v rámci vypořádání předmětné námitky žalobce, tj. chybějících náležitostí výroku platebního výměru. Žalovaný svou argumentaci směřoval především k nepřezkoumatelnosti a vadnosti platebního výměru, nikoli k jeho nicotnosti, jak nesprávně namítal žalobce. I pokud by se správní orgány nad rámec odvolacích námitek věnovaly otázce nicotnosti rozhodnutí, nejednalo by se pochybení či překročení mezí správního uvážení.

V.d) Interpretace pojmu „výroba“

Žalobce dále nesouhlasil s intepretací pojmu „výroba“ žalovaným (resp. správcem daně), neboť měl za to, že jeho činnost spočívá v pouhé manipulaci s výrobkem. Jeho činností totiž nedochází ke změně účelu použití výrobku.

Podle ustanovení § 3 písm. t) zákona o spotřebních daních se pro účely tohoto zákona *rozumí výrobou proces, při kterém 1. vybraný výrobek vznikne, 2. z vybraného výrobku, který je předmětem daně, vznikne vybraný výrobek, který je jiným předmětem daně, s výjimkou činností podle § 45 odst. 12, 3. 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.*

Z této legální definice je patrné, že výrobou se rozumí proces, kdy daný výrobek vznikne. V tomto ohledu tedy nelze pominout postup na straně dodavatele žalobce, jenž zpracoval zvláštně denaturovaný líh do podoby výrobku rozmrazovače – koncentrátu, určeného k přípravě kapalin do ostřikovačů. Dle názoru soudu žalovaný na posuzovanou věc správně aplikoval závěry Nejvyššího správního soudu, vyplývající z jeho rozhodnutí ze dne 26. 4. 2007, č. j. 5 Afs 96/2006-58, a ze dne 24. 6. 2005, č. j. 5 Afs 161/2004-66. Dle těchto rozhodnutí je pak výrobou nejenom samotný technologický proces vzniku výrobku, při kterém dochází ke změně jeho vnitřních vlastností, nýbrž i postup, kdy je finální produkt odlišný od produktu původního jen v důsledku své vnější úpravy. Mimo výše uvedené Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 24. 6. 2005, č. j. 5 Afs 161/2004–66 (publikovaný pod č. 1050/2007 Sb. NSS) vyslovil, že *„(...) pokud žalobce nakoupenou*

surovinu dále přesíval, třídil, rozvažoval, balil a konečný produkt označil názvem, který předurčoval jeho účel použití, zhotovoval předmět – výrobek určený k odbytu, tedy vyráběl.“ Rovněž byl správný odkaz žalovaného na nález Ústavního soudu ze dne 27. 6. 2000, sp. zn. II. ÚS 157/97, dle kterého se výrobou rozumí i proces administrativní změny (např. nové označení výrobku). Žalovanému proto nelze vytýkat, že by z jím citovaných rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu vyvodil nesprávné závěry a nedostatečně je aplikoval na posuzovaný případ.

Soud si je vědom skutečnosti, že se v uvedených případech jednalo o věci skutkově odlišné a vztahující se k předchozí právní úpravě, nicméně výchozí premisy citovaných rozhodnutí lze užít i na posuzovanou věc. Soud přitom shodně se žalovaným nesouhlasí s tvrzením žalobce, že toliko manipuloval s výrobkem, přičemž se jedná o totožný výrobek, tedy rozmrazovač. V posuzovaném případě totiž žalobce nakupoval od svého dodavatele rozmrazovač – koncentrát, jenž byl určen na přípravu kapalin do ostřikovačů. Nejednalo se tudíž primárně o hotovou směs do ostřikovačů, nýbrž o směs pro přípravu kapalin do ostřikovačů. Není přitom spornou skutečnost, že tento původní výrobek byl následně přečerpán do nadzemních nádrží žalobce a z nich byl stočen do menších nádrží, ve kterých byl ředěn vodou (v závislosti na tom, do jaké teploty měla nemrznoucí směs sloužit), a dále do tohoto byla přidávána barviva, aroma a vše bylo následně plněno do prodejních obalů o různých objemech, přičemž výsledným produktem byla směs do ostřikovačů. Pokud byl původní (dodaný) výrobek (rozmrazovač – koncentrát) ředěn vodou, byla do něj přidávána barviva a aromata a následně byl plněn do různých prodejních obalů, doznal tímto výrobek nejenom strukturálních, ale rovněž zásadních změn v samotném složení, přičemž v důsledku těchto změn došlo k podstatné změně původního charakteru výrobku. Žalobce tak svou zpracovatelskou činností zásadním způsobem změnil podstatné vlastnosti původního výrobku, neboť jej různě ředil, dobarvoval a parfemoval, následně balil do nádob různého objemu. Rovněž jej označil odlišným názvem, který předurčoval jeho další účel použití. Vyráběl tedy nový výrobek určený k odbytu a je nepochybné, že na základě takové činnosti žalobce se již nejednalo o výrobek totožný s výrobkem mu dodávaným. V posuzovaném případě tedy nedošlo pouze ke změně vnitřních vlastností původního výroku, nýbrž i k jeho vnější úpravě.
V řízení tak bylo postaveno na jisto, že žalobce v důsledku svých zpracovatelských operací vyrobil výrobek od dovezeného výrobku odlišný. Žalovaný (resp. správce daně) založil své závěry na dostatečně zjištěném skutkovém stavu, který byl správním orgánům sdělen mj. žalobcem samotným. Nebylo tudíž zapotřebí (navzdory přesvědčení žalobce) skutkový stav nikterak zásadně doplnit. Tvrzení žalobce, že na původním výrobku nebylo provedeno žádné zpracování, ale jen s ním bylo manipulováno, nemůže proto obstát.

V.e) Postup správce daně při zatřízení výrobku

Žalobce dále namítal, že z postupu správních orgánů není zřejmé, proč žalovaný výrobek zatřídil pod ustanovení § 67 zákona o spotřebních daních, když předmětem daně je líh a ne výrobek z něj vyrobený. V řízení přitom nebylo zpochybněno, že předmětem obchodu byl výrobek ze zvláštně denaturovaného lihu, jež je od daně osvobozen.

Dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních *daních plátcem je právnická nebo fyzická osoba*, *která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná*

o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela.

Dle ustanovení § 13 odst. 1 zákona o spotřebních daních *vybrané výrobky osvobozené od daně lze přijímat a užívat pouze na základě pravomocného povolení k přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně.*

Dle ustanovení § 13 odst. 2 zákona o spotřebních daních *vybrané výrobky osvobozené od daně lze přijímat pouze od dodavatele uvedeného v povolení k přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně.*

Dle ustanovení § 66 odst. 1 zákona o spotřebních daních jsou plátci *také a) právnické a fyzické osoby, které nakoupí nebo dovezou líh a výrobky obsahující líh osvobozený od daně podle § 71 odst. 1 písm. a), d), f) a i), b) právnické a fyzické osoby, které nakoupí nebo dovezou výrobky obsahující líh osvobozený od daně podle § 71 odst. 1 písm. c), c) právnické a fyzické osoby podle § 4 odst. 1 písm. f), které skladují nebo uvádějí do volného daňového oběhu líh, který je předmětem daně podle § 67 odst. 1 a 2, s výjimkou lihu osvobozeného od daně podle § 71 odst. 1 písm. b) a e), nebo d) právnické a fyzické osoby, které překročí při výrobě nebo oběhu lihu stanovené normy ztrát lihu.*

Podle ustanovení § 67 odst. 1 zákona o spotřebních daních je předmětem daně *líh (etanol) včetně neodděleného lihu vzniklého kvašením, obsažený v jakýchkoli výrobcích, nejde-li o výrobky uvedené pod kódy nomenklatury 2203, 2204, 2205, 2206, pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 1,2 % objemových etanolu.*

Podle ustanovení § 67 odst. 2 zákona o spotřebních daních je předmětem daně *i líh podle odstavce 1 včetně neodděleného lihu vzniklého kvašením, obsažený ve výrobcích uvedených pod kódy nomenklatury 2204, 2205, 2206, pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 22 % objemových etanolu.*

Podle ustanovení § 67 odst. 3 zákona o spotřebních daních *na líh denaturovaný jiným než stanoveným denaturačním prostředkem, s menším množstvím denaturačního prostředku nebo použitý pro jiný než stanovený účel se pohlíží jako na líh nedenaturovaný; na líh zvláštně denaturovaný v souladu s požadavky jiného členského státu, který je obsažen ve výrobku, se pohlíží jako na nedenaturovaný, pokud je zjištěno daňové zneužití tohoto výrobku. Ministerstvo financí ve spolupráci s Ministerstvem zemědělství zamítne nárok na osvobození od daně nebo zruší již udělené osvobození od daně postupem podle směrnice o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů.*

Dle ustanovení § 68 písm. d) zákona o spotřebních daních *povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká také dnem nabytí, prodeje nebo zjištění nezdaněného lihu právnickými nebo fyzickými osobami uvedenými v § 66 odst. 1 písm. c) nebo lihu, který právnické nebo fyzické osoby vyrobily bez oprávnění provozovat živnost, a to tím dnem, který nastal dříve.*

Dle ustanovení § 71 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních je od daně *také osvobozen líh obecně denaturovaný, přiboudlina a líh ve výrobcích, pokud jsou tyto výrobky vyrobeny z lihu denaturovaného podle zvláštního právního předpisu.*

Dle ustanovení § 71 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je od daně *také osvobozen líh zvláštně denaturovaný syntetický a zvláštně denaturovaný kvasný určený k použití pro stanovený účel.*

Dle nařízení Komise (ES) č. 334/2008, o zařazení určitého zboží do kombinované nomenklatury (dále jen „nařízení“), se výrobky ve složení více než 90 % hm. ethylalkoholu, méně než 7,4 % hm. vody, 1,3 % hm. ehtylenglykolu a 1,3 % hm. butanonu , který je zabalen v jednolitrových a třílitrových lahvích a v nádobách o objemu zhruba 100 litrů, který lze podle balení používat přímo nebo ředěný vodou (mj. jako kapalinu proti zamrzání a kapalinu k odmrazování), nutno zařadit do KN 2207. Přídavek butanonu a v menší míře ethylenglykolu činí výrobek nezpůsobilý k lidskému požívání, nikoli však k průmyslovým účelům. Nízký obsah ethylenglykolu nedává výrobku charakter kapaliny proti zamrzání nebo kapaliny k odmrazování čísla 3820. Proto je výrobek třeba zařadit jako denaturovaný ethylalkohol kódu KN 2207.

Dle Směrnice Rady 92/83/EHS, o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů (dále jen „směrnice“), konkrétně čl. 20, se pro účely této směrnice *"lihem" rozumějí: - všechny výrobky, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových, kódů KN 2207 a 2208, a to i tehdy, jsou-li tyto výrobky součástí výrobku, který spadá do jiné kapitoly kombinované nomenklatury, - výrobky kódů KN 2204, 2205 a 2206, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 22 % objemových, - výrobky, které obsahují pitné lihoviny, ať v roztoku nebo jinak.*

Podle čl. 27 odst. 1 písm. b) směrnice *členské státy mohou osvobodit výrobky, na které se vztahuje tato směrnice, od harmonizované spotřební daně za podmínek, které samy stanoví za účelem zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto úlev a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, jsou-li tyto výrobky denaturovány v souladu s požadavky některého členského státu a používány pro výrobu jakéhokoli výrobku, který není určen pro lidskou spotřebu*

Dle názoru soudu žalovaný (jakož i správce daně) velmi obsáhle a podrobně rozvedl důvody (s konkrétním využitím jednotlivých relevantních právních ustanovení) svého závěru, že se v posuzovaném případě nejedná o líh ve výrobcích, který by mohl být osvobozen dle ustanovení § 71 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních, nýbrž o líh nedostatečně denaturovaný, který by mohl být osvobozen od daně dle ustanovení § 71 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, pokud by byl denaturován tak, aby měl znehodnocující denaturační účinek. K tomu by však bylo potřeba zvláštního povolení dle ustanovení § 13 zákona o spotřebních daních, čímž žalobce nedisponoval.

Žalovaný i správce daně správně na základě analýz provedených CTL i společností EMPLA a na základě vyjádření CTL, č. j. 9060-41/2014-630000-52, dovodil, že vzorek, jež byl odebrán v provozovně žalobce, neobsahoval ve výrobku v dostatečném množství

denaturační prostředky uvedené ve slovenské vyhlášce (v nyní řešeném případě se jednalo konkrétně o nedostatečné množství bitrexu). Dle přílohy č. 2, položky č. 16 slovenské vyhlášky je nejmenší množství jednotlivých složek denaturačního prostředku stanoveno na 10 mg/la bitrexu. V žalobcem předložené analýze společnosti EMPLA byl však zjištěn obsah bitrexu (po přepočtu) pouhých 2,2 mg/la, přičemž CTL dodatečně určila množství bitrexu ve výši 4,4 mg/la. Ani jedna z těchto hodnot tedy zdaleka neodpovídala hodnotám uvedeným ve slovenské vyhlášce. Ve smyslu ustanovení § 67 odst. 3 zákona o spotřebních daních bylo tedy nutné na takový líh pohlížet jako na líh nedenaturovaný.

Odebraný vzorek pak neobsahoval dostatečné množství etanolu 89,5 % hm., ještě méně ethylenglykolu 0,7 % hm. a methyletylketonu (butanonu) < 0,3 % hm., ve srovnání s výše citovaným nařízením, které tedy takový výrobek zařadilo do KN 2207. V případě, že je však ve výrobku obsažen rovněž tenzid, může být takový výrobek i za těchto okolností zařazen do KN 3820, nicméně je třeba zkoumat množství jednotlivých složek, neboť zařazení do KN 3820 se netýká případů, kdy je přidaná látka pouze ve stopovém množství.

Správce daně odkázal na Metodickou pomůcku Generálního ředitelství cel, upravující postup posuzování, zda se jedná o líh ve výrobcích či zvláštně denaturovaný líh. Metodická pomůcka pak vychází ze závěrů nařízení, neboť zohledňuje především množství látek - nositelů charakteristických vlastností výrobků u směsí do ostřikovačů (nemrznoucích směsí). Na přípravky vyrobené na lihové bázi, které obsahují pouze složky mající znehodnocující účinek, bez podstatného obsahu dalších látek, jež jsou nositeli charakteristických vlastností výrobku u směsi do ostřikovačů (především tenzidy v přípravku cca 0,5 % hm. a glykoly v přídavku cca 1 % hm.), lze pohlížet jako na líh ve výrobcích. Současně však musí být splněna podmínka, že tyto výrobky jsou obsaženy v malospotřebitelském balení. Takový líh pak může být osvobozen dle ustanovení § 71 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních a může být přijímán a užíván i bez zvláštního povolení dle § 13 zákona o spotřebních daních, avšak musí být splněna podmínka řádné denaturace. Analogicky poté správce daně dovodil, že na výrobky, které jsou distribuovány ve velkoobchodních baleních a neobsahují charakteristické markanty v dostatečném množství, lze pohlížet jako na zvláštně denaturovaný líh (pokud byl denaturován tak, aby měl znehodnocující účinek), který je osvobozený dle ustanovení § 71 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Zvláštně denaturovaný líh je možné přijímat a užívat pouze na základě zvláštního povolení dle ustanovení § 13 zákona o spotřebních daních. K tomu, aby mohl správce daně posoudit, zda se jedná o líh v hotovém výrobku či zvláštně denaturovaný líh, musel nejprve zkoumat množství nositelů charakteristických vlastností výrobků u směsi do ostřikovačů – tenzidů a glykolů. CTL sice ve svých analýzách nezjišťovala obsah tenzidů ve vzorku, nicméně uznala obsah množství max. 0,1 % vyplývající z Bezpečnostního listu předloženého žalobcem. Obsah ethylenglykolu byl zjištěn ve výši 0,7 % hm. Společnost EMPLA poté ve své analýze dospěla k závěru, že vzorek obsahoval po přepočtu cca 0,0059 % hm. tenzidu a cca 0,6 % glykolů. Vzorek tedy neobsahoval další podstatné látky v dostatečném množství dle minimálního nutného obsahu dle Metodické pomůcky, jež jsou nositeli charakteristických vlastností výrobku u směsi do ostřikovačů (tenzidy cca 0,5% hm a glykoly cca 1% hm). Výrobek nebyl rovněž dodáván v malospotřebitelském balení, ale v cisternách. Navíc se nejednalo o hotový výrobek, ale o polotovar (jak bylo specifikováno výše v textu tohoto rozhodnutí), ze kterého se až v důsledku zpracovatelské činnosti žalobce (ředění vodou, barvení, parfemace) stal hotový výrobek

k přímému užití spotřebiteli. Nebylo tedy možné na takový líh hledět jako na líh obsažený ve výrobcích, jež je osvobozen od daně dle ustanovení § 71 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních, a který může být přijímán a užíván bez zvláštního povolení dle ustanovení § 13 zákona o spotřebních daních.

Na takový líh, jenž neobsahoval další podstatné látky jakožto nositele charakteristických vlastností výrobku u směsí do ostřikovačů v uznaném množství, byl přepravován v cisternách a nejednalo se o konečný výrobek, by se tedy mohlo pohlížet jako na zvláštně denaturovaný líh, který je osvobozen od daně dle ustanovení § 71 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, avšak tento by bylo možné přijímat a užívat pouze na základě výše zmíněného zvláštního povolení. Tímto zvláštním povolením ve smyslu ustanovení § 13 zákona o spotřebních daních však žalobce v rozhodném období nedisponoval, což ani nijak nevyvrací. Pro uznání výrobku jakožto zvláštně denaturovaného lihu osvobozeného dle ustanovení § 71 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních by bylo nutné splnit další podmínku, a to podmínku řádné denaturace (aby měl produkt znehodnocující denaturační účinek), která však nebyla naplněna, jak vyplývá z výše citovaných analýz jednotlivých vzorků, neboť tyto neobsahovaly dostatečné množství denaturačních prostředků stanovených ve slovenské vyhlášce, konkrétně bitrexu.

Užíval-li žalobce dodaný rozmrazovač – koncentrát jako polotovar a základ pro další zpracovatelskou výrobu směsi do ostřikovačů (nemrznoucí směsi), nelze na tyto přípravky tedy pohlížet ve smyslu výše uvedeného jako na líh ve výrobcích, osvobozený dle ustanovení § 71 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních. Na daný produkt by bylo možné pohlížet jako na líh zvláštně denaturovaný, jež by byl osvobozen od daně dle ustanovení § 71 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Nicméně v nyní řešeném případě nebyly naplněny předpoklady osvobození od daně dle ustanovení § 71 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, neboť produkt nebyl denaturován tak, aby měl znehodnocující denaturační účinek. Žalobce rovněž nedisponoval zvláštním povolením dle ustanovení § 13 zákona o spotřebních daních.

V řízení tedy bylo dostatečně prokázáno, že žalobce při své činnosti užíval nakoupený líh, a to nikoliv ve formě konečného výrobku, nýbrž jako polotovar sloužící pro další zpracovatelské operace. Navíc ani neobsahoval dostatečné množství podstatných látek (tenzidy, glykoly). U předmětného produktu žalobce, jež nelze považovat za konečný výrobek, pak správní orgány prostřednictvím důkladných analýz vzorků prokazatelně zjistily nedostatečnou denaturaci. V obecné rovině je pak nedostatečná denaturace zneužitelná pro výrobu alkoholických nápojů. V posuzovaném případě však taková skutečnost nebyla prokázána. Předmětný líh tedy nebyl řádně denaturován, ať již v souladu s českými či slovenskými právními předpisy, a nadto nebyly prokázány skutečnosti svědčící o osvobození od daně z lihu ve smyslu ustanovení § 71 zákona o spotřebních daních. Správce daně tedy správně konstatoval, že se v případě žalobce jednalo o zboží, které je předmětem daně. Z analýz provedených CTL (potvrzených rovněž analýzou společnosti EMPLA) tedy vyplynulo, že se jednalo o nedostatečně denaturovaný líh a, tudíž na něj bylo nutné pohlížet ve smyslu ustanovení § 67 odst. 3 zákona o spotřebních daních jako na líh, který denaturován nebyl.

Na základě výše uvedeného tedy předmětný produkt nemohl být zařazen pod kód KN 3820 00 00 – Přípravek proti zamrzání a připravené kapaliny k odmrazování, nýbrž musel být zařazen do kódu KN 2207 10 00 – Ethylakohol nedenaturovaný s objemovým obsahem alkoholu 80 % obj. nebo více. Pod kód KN 3820 00 00 by mohl být produkt zařazen pouze za situace, kdy by se jednalo o konečný produkt, jež by byl dovážen v cisternách, tento produkt by obsahoval dostatečné množství podstatných látek (tenzidy, glykoly), byl řádně denaturován a žalobce by k němu disponoval zvláštním povolením dle ustanovení § 13 zákona o spotřebních daních. Takové podmínky však v případě žalobce nebyly ve svém souhrnu splněny, tudíž bylo nutné výrobek zařadit pod kód KN 2207 10 00.

Krajský soud má s ohledem na vše výše uvedené za to, že žalovaný i správce daně velmi podrobně a srozumitelně zdůvodnili, z jakého důvodu byl výrobek zatřízen pod ustanovení § 67 odst. 3 zákona o spotřebních daních, a proto tuto námitku žalobce vyhodnotil jako zcela nedůvodnou. Není přitom pravdou, že by v řízení nebylo zpochybněno, že předmětem obchodu byl výrobek ze zvláštně denaturovaného lihu. Z odůvodnění rozhodnutí správních orgánů je naopak zřejmé, že správní orgány s ohledem na zjištěné skutečnosti považovaly předmět obchodu za nedostatečně denaturovaný líh, jelikož nebylo prokázáno dostatečné množství denaturačních činidel ve vzorcích, nikoli za zvláštně denaturovaný líh či výrobek z něj, jak se mylně domnívá žalobce. Tyto své úvahy nadto správní orgány obsáhle a jasně uvedly rovněž ve svých rozhodnutích. V daném případě bylo zjištěno, že líh nebyl denaturován v souladu s požadavky jiného členského státu, když nebylo zjištěno dostatečné množství denaturačních činidel ve výrobku, proto bylo na tento líh ve smyslu ustanovení § 67 odst. 3, věta před středníkem, zákona o spotřebních daních pohlíženo jako na líh nedenaturovaný. Pokud tedy správní orgány správně zařadily produkt pod ustanovení § 67 odst. 3, věta před středníkem, zákona o spotřebních daních, nebylo pro posouzení věci rozhodné prokázání zneužití předmětného produktu k jinému než určenému účelu, jako je tomu v případě zařazení produktu ve smyslu ustanovení § 67 odst. 3, věty za středníkem, zákona o spotřebních daních. Správní orgány tedy neměly za situace, kdy již bylo zjištěno nedostatečné množství denaturačního prostředku, dále povinnost prokazovat případné zneužití výrobku žalobce k jinému než určenému účelu, neboť tato skutečnost nebyla pro posouzení věci jakkoli relevantní. Jestliže tedy správní orgány prověřovaly podstatné okolnosti rozhodné pro správné stanovení spotřební daně z lihu, včetně prověřování možnosti zneužití vybraných výrobků, což však nebylo v případě žalobce prokázáno, ničeho to nemění na správnosti konečného rozhodnutí žalobce. Ani v tomto směru proto nelze přisvědčit domněnkám žalobce, že měl být postup správních orgánů v tomto směru jakkoliv ovlivněn tzv. metanolovou kauzou.

Pokud žalobce dále namítal, že správce daně měl zkoumat podstatu výrobku, tedy neměl zkoumat, zda jde o nedenaturovaný líh, nýbrž zda jde o výrobek z denaturovaného lihu a tomu i přizpůsobit své zjišťování i metody, krajský soud se s tím neztotožnil. Správní orgány v řízení s přihlédnutím ke všem relevantním skutečnostem zjišťovaly skutečné složení předmětného produktu, jeho objektivní charakteristiky, vlastnosti a následně i jeho sazební zařazení. Skutečně tak zkoumaly samotnou podstatu výrobku nezávisle na tom, co bylo žalobcem tvrzeno a dokládáno. Na základě tohoto zkoumání poté bylo dospěno k závěru, že se v případě žalobce jedná o nedenaturovaný líh a nikoliv o tvrzený výrobek

z denaturovaného lihu. Soud upozorňuje na skutečnost, že žalobce zadal zpracování analýzy vzorku společnosti EMPLA, která následně dospěla ke shodným závěrům jako CTL.

V.f) Použití neakreditovaných metod

Žalobce dále namítal nepřezkoumatelnost postupu správních orgánů. Správní orgány totiž zčásti využily výsledky CTL, jež byly získány zčásti za použití neakreditovaných metod. Soud shledal i tuto námitku jako nedůvodnou. Soud zde předně odkazuje na obsahově totožnou námitku, která byla dostatečně vypořádána v rámci napadeného rozhodnutí. V rozhodnutí žalovaného je mj. uvedeno: *„K tomu odvolací orgán uvádí, že pokud v celním řízení vznikne potřeba získání určitých odborných poznatků, je nezbytné, aby provedení potřebných analýz zajistily celní orgány pomocí k tomu náležitě odborně způsobilých a vybavených pracovišť. Jejich smyslem je právě zajišťování odborných analýz pro účely celního, resp. daňového řízení. Celně technická laboratoř získala v roce 1997 po auditu Českého institutu pro akreditaci (ČIA) osvědčení o akreditaci pro zkušební metodu z oblasti alkoholu a alkoholických a nealkoholických produktů, a dále pro zkušební metodu ropných derivátů – paliv a maziv. Celně technická laboratoř je zkušební laboratoř č. 1171 akreditovaná ČIA (ČSN EN ISO/IEC 17025:2005), generální ředitelství cel a celní úřady mají zaveden systém managementu v souladu s ČSN EN ISO 9001:2009 v oboru „Laboratorní zkoumání a analýza vzorků zboží pro celní, daňové a další kontrolní účely včetně odběru a manipulace se vzorky“. Rovněž je CTL členem systému evropských celních laboratoří (CLEN – Customs Laboratories European Network) při DG TAXUD a Generální ředitelství cel je znaleckým ústavem v oborech: Ekonomika, Chemie, Paliva, Potravinářství, Zemědělství, Drahé kovy a kameny a Kriminalistika. V roce 2008 pak získala celní správa certifikaci celé práce se vzorkem včetně vzorkování. Metody použité celně technickou laboratoří jsou objektivní a nezávislé. V daném případě byly provedeny plně v souladu s požadavkem zjistit nejen správné sazební zařazení, ale i ověření deklarovaného složení, resp. fyzikálně chemické parametry a vlastnosti posuzovaného vzorku. Laboratorní analýzy byly uskutečněny na základě současné technické úrovně použitých analytických metod a současných znalostí pracovníků celně technické laboratoře. Námitky, že některé metody nebyly předmětem akreditace, pak ve světle výše uvedeného nemohou obstát, neboť se jedná o odborná pracoviště, náležitě technicky a personálně vybaveným k provedení potřebných analýz, o čemž svědčí získání příslušné akreditace. Užití neakreditovaných metod akreditovaným pracovištěm samo o sobě nesnižuje jejich vypovídací, jakož i důkazní hodnotu a nezpochybňuje nestrannost a objektivnost jejich výstupů (...).“*

Dle názoru soudu by tato žalobní námitka mohla být důvodná pouze v případě, pokud by žalobce tvrdil (a své tvrzení náležitě prokázal), že použité neakreditované metody (které jsou v protokolech o zkouškách řádně uvedeny) vedly k nesprávnému výsledku zkoušky. Nic takového ovšem žalobce netvrdil a rovněž neprokázal. Jeho argumentace je v tomto směru ryze formálního charakteru, spočívající v samotném faktu použití některých neakreditovaných metod při analýze vzorků. Tento fakt sám o sobě (bez toho, aniž by byla zpochybněna správnost výsledné analýzy) však dle názoru zdejšího soudu nemůže založit nezákonnost napadeného a prvostupňového rozhodnutí. Soud se proto ztotožnil se žalovaným, že tato námitka by mohla být důvodná pouze tehdy, pokud by žalobce tvrdil a prokázal, že použití neakreditovaných metod mělo v daném případě vliv na správnost rozboru a výsledek analýz.

Výlučně formální zpochybnění použití dílčí metody není samo o sobě způsobilé vyvrátit správnost celkového výsledku laboratorního rozboru (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 5 Afs 90/2015-51, či rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 26. 3. 2015, č. j. 46 Af 45/2013-127).

Soud k věci dále uvádí, že posudky vypracované celně technickými laboratořemi nemohou celní orgány považovat za důkazní prostředky vyšší důkazní síly než posudky jiných znalců v daném oboru, a to ani v případě, kdy posudky těchto jiných znalců předloží v celním řízení dovozce k prokázání skutečností uvedených v předložených podkladech. Posudek vypracovaný celně technickou laboratoří je jen jedním z možných důkazů, přičemž i výsledky takové analýzy mohou být jinými důkazními prostředky – posudky jiných znalců, akreditovaných laboratoří – zpochybněny.

V posuzovaném případě žalobce v řízení předložil Protokol o zkoušce č. 6443/12 ze dne 19. 12. 2012 a Dodatek protokolu o zkoušce č. 6443/12 ze dne 31. 12. 2012, oba vypracované společností EMPLA. Protokol o zkoušce i jeho dodatek byl předložen CTL. CTL ve svém vyjádření ze dne 26. 3. 2015, sp. zn. 5177/2015-900000-020, uvedla, že se dle jejího názoru nejedná v případě společnosti EMPLA o akreditovaný protokol. Na protokolu o zkoušce totiž není odkaz na akreditační organizaci, u které je vydávající laboratoř akreditována. Správce daně výsledky žalobcem předložené analýzy vzal v úvahu a učinil kroky k porovnání obou výsledků analýz, tj. analýz provedených CTL a analýz provedených společností EMPLA. K porovnání těchto analýz učinil správní orgán I. stupně dotaz na CTL. Ve stanovisku k výsledku analýz CTL uvedla, že výsledky analýzy společnosti EMPLA jsou v rámci nejistot po přepočtu na jiné jednotky stejné s výsledky provedenými CTL, přičemž jediný rozdíl byl shledán ve výsledku obsahu vody.

Obsah tenzidů CTL samostatně nestanovovala a uznala deklarovaný obsah tenzidů max. 0,1 % hm. z předloženého Bezpečnostního listu, přičemž v Dodatku protokolu o zkoušce společnosti EMPLA byl uveden obsah tenzidu 48,7 mg/l, tj. cca 0,0059 % hm. Je sice pravdou, že CTL samostatně nestanovila obsah tenzidů ve vzorku, nicméně tato skutečnost nemohla vést ke zhoršení postavení žalobce. Žalobci byl totiž uznán obsah tenzidů dle jím předloženého Bezpečnostního listu, přičemž hodnoty zde uvedené měl (i dle tvrzení žalobce) výrobek splňovat.

Pokud se týká analýzy obsahu bitrexu, nelze souhlasit s tvrzením žalobce, že CTL obsah bitrexu nikterak nezkoumala. Žalobce přitom sám na str. 11 žaloby konstatoval, že CTL stanovila obsah bitrexu ze vzorku, avšak na str. 13 posléze namítá, že CTL množství denaturačních činidel, zejména bitrexu, nestanovovala a nevyhodnocovala. Toto tvrzení žalobce se však nezakládá na pravdě. Jak vyplývá z obsahu správního spisu, konkrétně z vyjádření CTL ze dne 26. 3. 2015, sp. zn. 5177/2015-900000-20, CTL dodatečně ke stanovení obsahu bitrexu dne 13. 2. 2015 přistoupila, a to analýzou rezervního vzorku provedenou na žádost žalobce. Byl zjištěn obsah bitrexu 4,1 mg/l, tj. 4,4 mg/la. Rozdíl ve výsledcích obsahu bitrexu v analýze společnosti EMPLA (2,0 mg/l, resp. 202 mg/la) a v analýze CTL (4,1 mg/l, resp. 4,4 mg/la), CTL vysvětlila v úředním záznamu ze dne 7. 4. 2015, sp. zn. 6590-4/2015-630000-52. Vzhledem k dlouhodobému uskladnění vzorku mohl líh od doby uskladnění zčásti vyprchat, důsledkem čehož mohla být zjištěna větší

koncentrace bitrexu ve vzorku, ve srovnání s výsledky analýzy společnosti EMPLA. Dle vyjádření CTL má bitrex tu vlastnost, že v lihovém roztoku v přibývajícím čase koncentruje. Jakkoli tedy došlo v případě stanovení obsahu bitrexu ve vzorcích k rozdílným výsledkům společnosti EMPLA a CTL, byly výsledky CTL, resp. zjištěné hodnoty bitrexu, v tomto směru pro žalobce naopak příznivější, než výsledky, ke kterým dospěla společnost EMPLA. Nicméně ani takto příznivější výsledky nedosahovaly požadované hodnoty (tj. 10 mg/la), jak ji stanovuje slovenská vyhláška.

Žalobce v této souvislosti namítal, že správní orgány nevzaly v potaz jím předložený odborný názor akreditované společnosti EUROFINS BEL/NOVAMANN s.r.o., týkající se chování bitrexu v roztoku ethylalkoholu a vody. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí k tomuto odbornému názoru vyjádřil s tím, že tento byl vyhotoven pro jiný subjekt a k obecně určené směsi. Soud považuje za správnou argumentaci žalovaného, že v posuzované věci bylo rozhodnou skutečností prokazatelné zjištění složení skladovaného produktu, který je hodnocen optikou provedených rozborů a vydaných stanovisek. Shora uvedený odborný názor neobjasnil konkrétní složení předmětného produktu v době odběru vzorku. Žalovaný se tímto předloženým odborným stanoviskem zabýval a jasně zdůvodnil, z jakého důvodu jej nepovažoval za relevantní. Odborný názor na uskladnění bitrexu a jeho chování v roztoku po delším časovém úseku si však správní orgány nechaly vypracovat CTL. CTL přitom dospěla k závěru, že bitrex může v čase z důvodu vyprchání ethanolu v produktu pouze koncentrovat. Žalovaný tak reagoval i na námitku žalobce, že nebral v potaz uložení směsi více, než čtyři měsíce v nadzemních zásobnících, v důsledku čehož se zvyšoval prostor pro uplatnění fyzikálně-chemických vlastností směsi. Žalobce tuto svou žalobní (jakož i odvolací) námitku nikterak blíže nekonkretizoval, neboť neuvedl, jaké konkrétní změny by se měly v průběhu času v dané směsi projevit. Jedinou vlastností směsi, jež by se mohla v průběhu času měnit, a jež uznala i CTL, byla právě koncentrace bitrexu ve vzorku. Žádné další konkrétní fyzikálně-chemické vlastnosti směsi, jež by se měly v průběhu času projevit, však žalobce nevymezil. Žalobce nikterak relevantně nezpochybnil závěry analýz, ke kterým dospěla CTL. Nemůže být proto ani důvodná jeho námitka, že obsah bitrexu byl, jak společnosti EMPLA, tak CTL, stanoven na základě neakreditované metody. Jak již soud uvedl výše, žalobce pouze tvrdil, avšak nikterak neprokázal, že by použití této neakreditované metody mělo v nyní řešeném případě vliv na správnost rozboru obsahu bitrexu v roztoku. Dle názoru soudu žalovaný v návaznosti na odborná vyjádření CTL dostatečně zdůvodnil, z jakého objektivního důvodu mohlo dojít k rozdílným výsledkům při zjišťování obsahu bitrexu v roztoku.

Dle názoru soudu správní orgány neupřednostnily výsledky analýzy CTL před žalobcem předloženými výsledky společnosti EMPLA. Naopak výsledkům analýzy společnosti EMPLA věnovaly značnou pozornost a po porovnání jednotlivých výsledků dospěly k závěru, že analýzy obou laboratoří dospěly v rámci nejistot po přepočtu na stejné jednotky ke shodným závěrům. Vzniknuvší rozdíly v jednotlivých analýzách byly rovněž logicky a srozumitelně zdůvodněny. Žalobcem předložený posudek společnosti EMPLA tedy nikterak nezpochybnil závěry, k nimž dospěla při své analýze CT. Lze naopak dospět k závěru, že tyto výsledky společnosti EMPLA prakticky potvrdily výsledky CTL. Žalobcem předložený posudek společnosti EMPLA tedy nevyvrátil správnost celkového výsledku laboratorního zkoumání CTL za použití některých dílčích neakreditovaných metod. Ani

žádným jiným důkazně podloženým tvrzením žalobce své pochyby o správnosti výsledků analýzy zpracované CTL nezpochybnil.

V.g) Nezohlednění předložených ZIN I a ZIN II

Žalobce dále namítal, že žalovaný (resp. i správce daně) odmítl důkaz žalobcem předloženými ZIN I a ZIN II. Ani tuto námitku nepovažoval soud za důvodnou.

Krajský soud v prvé řadě konstatuje právní rámec dané problematiky. Dle čl. 12 odst. 1 a 2 Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. 10. 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní kodex“) *„(...) celní orgány vydávají na základě písemné žádosti závazné informace o sazebním zařazení zboží způsobem stanoveným postupem projednávání ve výboru. Závazná informace o sazebním zařazení zboží je závazná pro celní orgány ve vztahu k oprávněné osobě pouze pro účely sazebního zařazení zboží. (...)“*. Podle odst. 3 téhož článku *„oprávněná osoba musí prokázat, že zboží uvedené v celním prohlášení zcela odpovídá zboží, které je popsáno v závazné informaci o sazebním zařazení zboží“*.

Článek 10 odst. 1 Nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. 7. 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění pozdějších předpisů, stanoví: *„Aniž jsou dotčeny články 5 a 64 kodexu, smí se závazné informace o sazebním zařazení zboží dovolávat pouze příjemce informace“*. Článek 11 pak stanoví: *„Závazné informace o sazebním zařazení zboží vydané celními orgány kteréhokoli členského státu po 1. lednu 1991 jsou závazné pro příslušné orgány všech členských států za stejných podmínek“*.

Povahou závazných informací se v minulosti opakovaně zabývala judikatura Nejvyššího správního soudu, např. v rozsudku ze dne 2. 2. 2012, č. j. 1 Afs 4/2012-37. Ten zohlednil i judikaturu Soudního dvora. Výsledkem byl právní závěr, že celní orgány nemohou přiznat závazné informaci předložené účastníkem řízení, ale vydané třetí osobě, stejné právní účinky, které jsou s ní spojené ve vztahu k oprávněné osobě. Účastník řízení však může v rámci řízení o uložení cel zpochybnit uložení cla tím, že jako důkaz předloží závaznou informaci, která byla vydána v jiném členském státě pro totožné zboží, a to pouze tehdy, pokud rozhodná procesní pravidla dotčeného členského státu možnost předložení takových důkazních prostředků připouští.

Dle názoru soudu shora uvedená informace není pro daňové orgány bez dalšího závazná, jak se domnívá žalobce. Dle krajského soudu předložená ZIN I i ZIN II celního orgánu jiného členského státu představuje pouze jeden z důkazů, který je nutno při daňovém zařazení dotčených výrobků zhodnotit. Tak také žalovaný (resp. správní orgán I. stupně) k těmto důkazům přistupoval. Jak vyplývá ze Zprávy o daňové kontrole, jakož i z napadeného rozhodnutí, správní orgány se předloženými ZIN I i ZIN II důkladně zabývaly. Z obsahu správního spisu je nepochybné, že správní orgány si nejprve nechaly zpracovat CTL Protokol o zkoušce ze dne 16. 9. 2012, na základě kterého bylo vydáno Celním ředitelstvím Brno Stanovisko k sazebnímu zařazení zboží ze dne 19. 9. 2012, č. j. 6238/2012-010100-22, jehož výsledkem bylo zařazení zboží do kódu KN 2207 10 00 – Ethylalkohol nedenaturovaný

s objemovým obsahem alkoholu 80 % obj. nebo více. Následně správce daně obdržel ZIN I a posléze rovněž ZIN II, jejichž držitelem byla společnost ELASTIK (dodavatel žalobce), ve kterých bylo na základě rozboru vzorku zboží dospěno k zařazení zboží do KN 3820 00 00 90 - Přípravky proti zamrzání a připravené kapaliny k odmrazování. S ohledem na rozpor mezi Stanoviskem k sazebnímu zařazení zboží ze dne 19. 9. 2012 a ZIN I se ZIN II, byl na popud správce daně proveden Dodatečný hloubkový rozbor CTL. Z Opravného protokolu o zkoušce a Pokladů pro stanovisko k sazebnímu zařazení ze dne 15. 1. 2013, č. j. 28590-2/2012-900000-020, je zřejmé, že laboratorní vzorek patří do podpoložky KN 2207 10.

Správní orgány tedy neodmítly důkaz žalobcem předloženými ZIN I a ZIN II. Správní orgány se jimi zabývaly a v návaznosti na jejich předložení učinily kroky k vyjasnění vzniklého rozdílu v jednotlivém sazebním zařazení. V posuzovaném případě se však sazební zařazení určené v ZIN I a ZIN II mohlo týkat pouze výrobku, na který byla závazná informace vydána dodavateli žalobce, společnosti ELASTIK. Nedalo se však bez dalšího vyloučit, že výrobek, ze kterého byl vzorek odebírán slovenskými celními úřady a českými celními úřady, se svým složením lišil. Dle správce daně žalobcem předložené závazné informace slovenských celních orgánů neprokazují, že výrobek splňuje kritéria pro zařazení zboží pod KN 3820 00 00 90. Tuto skutečnost neprokazují například s ohledem na nevyjasněnou otázku totožnosti zboží a i faktu, že závazné informace byly poskytnuty jinému právnímu subjektu než žalobci samotnému. Žalobcem předložené závazné informace zahraničních celních orgánů pak nepředstavovaly relevantní důkazy, na základě kterých by daňové orgány mohly učinit závěr, že řešené výrobky lze bez dalšího zařadit do podpoložky KN 3820 00 00 90. Soud se zde ztotožnil s tvrzením žalovaného, že se účastník řízení nemůže zprostit odpovědnosti za fakt, že měl sjednánu dodávku zboží s předpokládanými a dohodnutými vlastnostmi, avšak fakticky mu byl dodán produkt, který tyto vlastnosti neměl. Je čistě věcí žalobce, aby byl opatrný při výběru svých obchodních partnerů a ověřoval si kvalitu a vlastnosti produktů, jež od těchto obchodních partnerů přebírá. I tato námitka je proto nedůvodná.

V.h) Pochybení správce daně při odběru vzorku z nadzemní nádrže

Žalobce dále rozporoval tvrzení správních orgánů, že je obsah nadzemních nádrží promícháván. V obou rozhodnutích správních orgánů je tato skutečnost chybně uvedena, nicméně je zcela zjevné, že se v případě správce daně jednalo i o pouhou formální chybu. Z obsahu správního spisu (z vyjádření žalobce) naopak vyplývá, že je kapalina promíchávána až následně v menších nádržích, a to čerpadlem, nikoliv samostatným promíchávacím zařízením. Tuto chybnou informaci následně do svého rozhodnutí převzal i žalovaný. Jednalo se o pochybení správních orgánů, nicméně toto pochybení bylo bez vlivu na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť na této skutečnosti nebyly závěry správních orgánů bez dalšího postaveny.

Žalobce dále namítal, že správní orgány před odběrem vzorků neprovedly promíchání výrobku, tak, jak je upraveno v ustanovení § 18 odst. 4 a § 18 odst. 5 vyhlášky. Odebraný vzorek proto nelze považovat za reprezentativní. Správce daně rovněž neodebral celý sloupec vody.

Dle ustanovení § 1 vyhlášky *tato vyhláška upravuje a) technické podmínky a způsob zajištění výrobního zařízení lihovaru a zvláštního lihovaru a způsob znehodnocování úkapů a dokapů a některých odpadních produktů, b) měření množství lihu a způsob zjišťování množství vyrobeného a upraveného lihu, c) zjišťování množství lihu a způsob evidence při vyskladňování a přejímce lihu, d) zjišťování zásob lihu, e) evidenci lihu, f) zvláštní povolení k nákupu nebo dovozu lihobenzinu.*

Dle ustanovení § 18 odst. 4 vyhlášky *u nádrží, jejichž obsah lze promíchat, se zjistí objem podle odstavce 1 po promíchání a ustálení hladiny. Současně se odebere vzorek zásob, u kterého se ihned po odběru změří jeho teplota.*

Dle ustanovení § 18 odst. 5 vyhlášky *u nádrží, jejichž obsah nelze promíchat, se zjistí objem podle odstavce 1 a současně se odeberou ve stejném množství vzorky z různých vrstev kontrolními výpustními kohouty nádrže a ihned po odběru se změří jejich teplota. Teplota, při níž byl zjišťován objem zásob, se vypočítá jako aritmetický průměr hodnot u jednotlivých vzorků. V případě, že z technických nebo jiných důvodů nelze odebrat vzorky kontrolními vypouštěcími kohouty, odebere se průměrný vzorek normalizovaným vzorkovacím zařízením ze všech vrstev.*

Podle ustanovení § 15 odst. 1 zákona o lihu *správce spotřební daně z lihu zjišťuje zásoby lihu včetně množství lihu obsaženého v zásobách surovin, polotovarů a hotových výrobků způsobem stanoveným prováděcím předpisem, a to u právnických nebo fyzických osob, které a) líh vyrábějí nebo upravují, b) nakupují nebo dovážejí líh osvobozený od spotřební daně podle zvláštního zákona nebo tento líh pouze zpracovávají, s výjimkou lihu uvedeného v § 11 odst. 1 písm. e) a g).*

Lihem osvobozeným od spotřební daně podle zvláštního zákona dle ustanovení § 15 odst. 1 zákona o lihu je prostřednictvím odkazovací normy myšlen líh osvobozený od spotřební daně ve smyslu ustanovení § 71 odst. 1 písm. a), c), d), f) a g) zákona o spotřebních daních.

Jak však vyplývá z obsahu správního spisu, žalobce v průběhu řízení uváděl a rovněž deklaroval, že od svého dodavatele nakupoval hotový výrobek, na jehož výrobu byl použit líh osvobozený od spotřební daně ve smyslu ustanovení § 71 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních. Je tedy zcela logické, že správce daně v případě žalobce při odebírání vzorku neaplikoval namítaná ustanovení vyhlášky, neboť v době odběru vzorků vycházel z tvrzení žalobce a jím předložených dokladů, dle kterých měl být v nádržích líh osvobozený od spotřební daně ve smyslu ustanovení § 71 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních, na který se vyhláška nevztahuje. V době odběru vzorků tedy bylo teprve ověřováno, zda je produkt předmětem daně z lihu, zda se jedná o denaturovaný líh či výrobek z denaturovaného lihu. Samotný odběr vzorků byl tedy pořízen za účelem zjištění skutečného složení produktu, jeho charakteristik, vlastností a jeho sazebního zařazení. Nepostupoval-li správce daně dle vyhlášky, pak se nedopustil žádného pochybení. Žalobce navíc vytýkal správním orgánům jejich postup, jenž byl v prvotní fázi celého řízení založen pouze na jeho tvrzeních a jím doložených dokladech. Žalobce tedy prakticky zpochybňuje jím poskytnuté důkazy, jakož i tvrzené skutečnosti o tom, co mělo být skutečně deklarovaným zbožím.

Soud se dále zabýval způsobem odběru vzorků. Vyšel přitom především z obsahu protokolu o odběru vzorků ze dne 29. 6. 2012, č. j. 216200 12 06 004. V něm je uvedeno, že kontrolní vzorek ze skladovacího zásobníku byl odebrán pomocí vakuové pumpičky se zatíženou hadičkou za přítomnosti Ing. J. H. Kapalina byla umístěné v nadzemním skladovacím zásobníku o objemu 25.000 litrů, ve kterém bylo toho času uskladněno 10.238 litru rozmrazovače - koncentrátu, přičemž bylo využito metody M01-02. Správce daně měl přitom odebrat vzorky za pomoci vakuové pumpičky se zatíženou hadičkou, a to z celého sloupce kapaliny umístěné v nadzemním skladovacím zásobníku. Soud rovněž odkazuje na vyjádření CTL ze dne 31. 12. 2013. V něm bylo sděleno: *„Dle názoru CTL by nemělo docházet k rozvrstvení výrobku a nemělo by docházet k sedimentování tenzidů.“* V přípisu ze dne 28. 3. 2014, sp. zn. 17961/2014-900000-020, poté CTL uvedla: *„K dotazu, zda mají tenzidy tendenci sedimentovat ke dnu skladovací nádrže tedy lze sdělit, že tento proces vyloučit nelze (závisí mj. na teplotě, jejím kolísání a obsahu vody resp. méně polárních rozpouštědel), ale pokud by byl zdenaturován líh podle přílohy č. 2 Vyhlášky 88/2007 Sb., kdy je denaturace 0,1 %-ním Ajatinem (výsledná koncentrace), nebo stejnou koncentrací za přídavku glycerinu, není pravděpodobné, že by se tenzid z vysokoprocentního lihu vysrážel. Je o velmi nízkou koncentraci a navíc v „nemrznoucí“ kapalině.“* Dle odborného vyjádření CTL by tedy ve směsi nemělo docházet k jejímu rozvrstvení či sedimentaci tenzidů. Pro posouzení věci je rovněž podstatné, že ani vzorky laboratoře EMPLA, které dle protokolu o zkoušce odebíral žalobce, neprokázaly požadované hodnoty jednotlivých látek tak, aby se jednalo o líh, který není předmětem daně. Soud proto neprováděl výslech navržených svědků. Soud pro úplnost dodává, že právě odebráním celého sloupce kapaliny by došlo rovněž k odebrání všech těchto jednotlivých usazených složek, které by promícháním takto odebraného sloupce kapaliny ve vzorku daly vzniknout výsledné kapalině zcela shodné, jako by byla tato ve skladovací nádobě před samotným odběrem důsledně promíchána.

Přes výše uvedené závěry však krajský soud v souladu s tvrzením žalobce poznamenává, že odkaz žalovaného na skutečnost, že žalobce byl před započetím odběru vzorku řádně poučen a seznámen s postupem odběru vzorku včetně použitého vzorkovacího zařízení, čímž žalobce potvrdil správnost údajů a souhlasil se způsobem odběru vzorku, není přijatelným osvědčením správnosti postupu správce daně. V tomto ohledu není obecně možné klást k tíži účastníka řízení, že tento učinil souhlas s předloženým poučením o odběru vzorku, ačkoliv by takový odběr mohl být následně shledán jako chybný. Ačkoliv krajský soud shledal takovou argumentaci žalovaného za nepřípadnou, nejedná se v nyní řešeném případě o takové pochybení, jež by způsobovalo nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť správcem daně byla ve výsledku zvolena adekvátní metoda odběru vzorků, tudíž nebylo jakkoliv zasáhnuto do veřejných subjektivních práv žalobce.

V.i) Nesprávné zjištění základu spotřební daně z lihu

Shodně jako v případě postupu správních orgánů při odběru vzorků ze směsi vyhodnotil zdejší soud rovněž námitku žalobce, dle které měl být správcem daně nesprávně zjištěn základ spotřební daně z lihu, neboť množství etanolu nebylo zjištěno zákonným způsobem dle zákona o spotřebních daních, zákona o lihu a vyhlášky. Soud je i u této námitky nucen konstatovat, že ani při zjištění množství lihu nebyl správce daně, shodně jako v případě

promíchání směsi před odběrem vzorků a taktéž ze stejných důvodů, povinen postupovat dle zákona o lihu a vyhlášky, přičemž v podrobnostech soud odkazuje na vypořádání předcházející námitky.

Krajský soud dále z obsahu správního spisu ověřil, že správce daně vycházel při určování množství zjištěného skladovaného lihu jednak z tvrzení samotného žalobce, které následně ověřil prostřednictvím předložených evidencí a dokladů. Správce daně konkrétně využil skladové karty za období od 1. 2. 2012 do 1. 7. 2012, příjemky na sklad v cizí měně 01 (vystavené dne 22. 2. 2012), vážní lístek autocisterny ze dne 22. 2. 2012, mezinárodní nákladní list č. SK M 3212801 ze dne 22. 2. 2012 a faktura č. 12020152 ze dne 22. 2. 2012, což vyplývá mj. ze strany 5 Zprávy o daňové kontrole. Nicméně se nejednalo o kompletní dokumentaci, o kterou správce daně opřel své závěry při zjišťování množství lihu. V závěrečném odstavci strany 6 Zprávy o daňové kontrole je totiž dále uvedeno: *„V době odběru vzorků bylo v nádrži celkem 10238 litrů R-K, což bylo sděleno do „Protokolu o ústním jednání“ (...) a doloženo Skladovými pohyby v Příloze č. 1 tohoto protokolu. Množství R-K bylo znovu ověřeno dle Přílohy č. 7 v PÚJ 9060-05 podle další skladové evidence. K odebraným vzorkům R-K byla předložena Faktura přijatá č. 1202152 na částku 11.125 EUR ze dne 22. 2. 2012, ke které se vztahuje objednávka č. 112000373 ze dne 20. 2. 2012, a dále byla předložena Karta bezpečnostních údajů – Bezpečnostní list (dále jen „BL“).“* V tomto ohledu tedy nelze přisvědčit tvrzení žalobce, že správce daně ve Zprávě o daňové kontrole nepoužil Bezpečnostní kartu a její použití žalovaným proto bylo zcela neakceptovatelné. Z výše uvedeného naopak vyplývá, že z údajů vyplývajících z Bezpečnostní karty vycházel při svém rozhodování rovněž správce daně.

Soud má proto za to, že správce daně (jakož i žalovaný) řádně zjistil skutkový stav, když množství předmětného produktu (celkem 10.238 litrů) ověřil ze všech výše citovaných podkladů, které si navzájem korespondovaly. V souladu s nimi bylo i původní tvrzení samotného žalobce. Takový postup soud považuje za správný a závěry z něj vyplývající jako dostatečně důkazně podložené. Pokud všechny evidence vykazovaly stejné množství produktu a rovněž žalobce deklaroval shodné množství, nevyvstaly správním orgánům žádné pochybnosti k tomu, aby musely zjišťovat množství produktu prostřednictvím samostatného měření. Soud rovněž shledává značně účelovým nynější tvrzení žalobce, jež zpochybňuje vedení vlastního účetnictví, skladové evidence, jakož i ostatních relevantních podkladů, ačkoliv se těchto v průběhu celého řízení dovolával a deklaroval jejich správnost.

Soud neshledal rovněž žádné pochybení ve způsobu výpočtu daně správcem daně. Správce daně postupoval ve smyslu ustanovení § 69 zákona o spotřebních daních, dle kterého *základem daně pro účely tohoto zákona je množství lihu vyjádřené v hektolitrech etanolu při teplotě 20° C zaokrouhlené na dvě desetinná místa.* Dle laboratorního vzorku obsahoval produkt celkem 93,0 % obj. lihu. Správce daně tedy správně vynásobil množství předmětného produktu se zjištěným procentním obsahem alkoholu v produktu, přičemž dospěl k hodnotě 9521,34 l etanolu. V souladu s ustanovením § 69 zákona o spotřebních daních poté správce daně pro správné určení základu daně převedl toto množství lihu do veličiny vyjádřené v hektolitrech etanolu zaokrouhlených na dvě desetinná místa, což činilo celkem 95,21 hl etanolu. Dle ustanovení § 70 odst. 1 zákona o spotřebních daních je sazba daně pro líh obsažený ve výrobcích uvedených pod kódem nomenklatury 2207 stanovena na 28.500 Kč/hl

etanolu. Správce daně tedy následně správně vynásobil sazbu daně se zjištěným základem daně, přičemž mu vyšla celková výše daně z lihu ve výši 2.713.485 Kč. Soud má za to, že správce daně i při výpočtu daně z lihu postupoval zcela v souladu se zákonem, přičemž dospěl ke správným závěrům.

Dle názoru soudu správní orgány dostály své povinnosti zjistit skutkový stav, o němž nejsou důvodné pochybnosti, a to v rozsahu potřebném pro rozhodnutí – platební výměr. Na základě všeho výše uvedeného proto zdejší soud souhlasí s tím, že správní orgány pomocí výše specifikovaných důkazů zjistily skutkový stav věci, o němž neměly žádné důvodné pochybnosti, a prokázaly, že v daném případě došlo k naplnění skutkové podstaty pro vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit a naplnění podmínek daných ustanovením § 68 písm. d) zákona o spotřebních daních. Správními orgány bylo dostatečně prokázáno, že žalobce skladoval vybrané výrobky, které jsou předmětem daně z lihu, aniž by prokázal, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné či od daně osvobozené.

S odkazem na vše shora uvedené lze shrnout, že žalovaný nepochybil, pokud zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí správního orgánu I. stupně, neboť přitom vycházel ze správného právního posouzení dané věci.

VI.
Závěr a náklady řízení

Soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti. Soud proto žalobu jako nedůvodnou podle ustanovení § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výroky II. a III. o náhradě nákladů řízení jsou odůvodněny ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s., když úspěšnému žalovanému nevznikly náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti a žalobce nebyl v řízení úspěšný, pročež nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 18. 12. 2017

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu