



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., v právní věci žalobce **M. K.**, zastoupeného JUDr. Radkem Hudečkem, advokátem se sídlem v Ostravě – Moravské Ostravě, Poděbradova 1243/7, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem v Praze 4, Budějovická 7, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 16.7.2015, č.j. 31725-3/2015-900000-304.5, ve věci spotřební daně z lihu,

t a k t o :

I. Žaloba se **z a m í t á .**

II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 16.7.2015, č.j. 31725-3/2015-900000-304.5, jímž bylo změněno rozhodnutí Celního úřadu Frýdek – Místek ze dne 9.8.2012 č.j. 10132/2012-046100-024, kterým byl žalobci vydán dodatečný platební výměr na spotřební daň z lihu za zdaňovací období srpen 2011, a to způsobem specifikovaným ve výroku napadeného rozhodnutí.

V podané žalobě žalobce vymezil tyto žalobní body:

1) Žalobce poukázal na rozhodnutí žalovaného ze dne 25.5.2015 vydané podle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb. daňového řádu, v platném znění (dále jen

daňový řád) jako seznámení a možnost vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem, v němž žalovaný v odstavci 6 uvedl, že nedostatky vytknuté krajským soudem týkající se protokolu o zkoušce budou náležitě vypořádány v jednotlivých rozhodnutích o odvolání. Žalobce ve svém vyjádření ze dne 7.6.2015 toto napadl a upozornil, že žalovaný nepostupoval v souladu s ust. § 115 odst. 2 daňového řádu, na což žalovaný nereagoval. Žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS) ze dne 5.11.2008 (*bez uvedení sp. zn. nebo č. j. – poznámka soudu*), podle kterého má daňový subjekt mít možnost vyjádřit se k nově formulovanému právnímu závěru, resp. k hodnocení rozhodných skutečností. Žalobce rozvedl, že pokud by byl seznámen se skutečnostmi prezentovanými v napadeném rozhodnutí již v samotném seznámení s podklady, přinejmenším by navrhl provedení znaleckého posudku na protokol o zkoušce vydaný celní technickou laboratoří Ostrava (dále jen CTL) nebo by požadoval, aby vedoucí laboratoře podal písemnou zprávu s vyjádřením se k rozporům v údajích.

2) Žalobce s odkazem na citaci výsledků analýzy CTL poukázal na přílohu č. 3 vyhlášky č. 141/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobu, skladování a zpracování lihu, v platném znění (dále jen vyhláška č. 141/1997 Sb.), která stanoví, že minimální přídavek denaturačního činidla je 10 % hm. Nelze proto souhlasit se stanoviskem žalovaného, že se jedná o denaturovaný líh, neboť by musel obsahovat 10 % a více denaturačního činidla, zatímco vzorek dle výsledku CTL obsahoval 8,4 % hm. Dále žalobce uvedl, že ve svém vyjádření ze 7.6.2015 vysvětlil, že měl na skladě líh nikoliv z lihovaru Budeč, ale z lihovaru Kojetín. Tento fakt nic nedokazuje a ani žalovaný neuvádí, že to má nějakou důkazní hodnotu. Důkazní břemeno je na žalobci a ten uvedl pravdivou skutečnost a měl na daňovém skladě takové množství lihu, které odpovídalo inventurnímu stavu. Žalovaný mohl udělat fyzickou inventuru stavu zásob, což však neučinil. Žádný jiný důkaz žalovaný nepředložil.

3) S odkazem na citaci části odůvodnění napadeného rozhodnutí žalobce uvedl, že pokud stav shromážděných důkazů měl pouze schopnost být „předpokladem“ doměření, považuje to za zcela nedostačující. Žalovaný nikdy nepožadoval po žalobci, aby prokázal množství lihu na skladě a žalobce proto neví, jak dospěl k závěru, že má za prokázané nějaké virtuální množství lihu. Správce daně neprovedl žádnou kontrolní činnost, o níž by byly sepsány protokoly nebo úřední záznamy. Jednalo se pouze o fyzickou přítomnost pracovníků správce daně při procesu denaturace. Tuto přítomnost si žalobce sám vyžádal. Líh k denuraci byl odebrán ze zásob za přítomnosti pracovníků správce daně a zdenaturován, o čemž byl sepsán protokol o denuraci.

4) Žalobce poukázal na rozpor rozhodnutí žalovaného ze dne 25.5.2015 č.j. 11109-02/2015-900000-304.5 s napadeným rozhodnutím, když v prvním je uvedeno, že nedostatky vytknuté krajským soudem týkající se protokolu o zkoušce „budou náležitě vypořádány“ v jednotlivých rozhodnutích o odvolání a ve druhém žalovaný uvádí, že předestřené důkazy a jejich hodnocení byly vtěleny do předmětné výzvy k uplatnění procesních práv č.j. 11109-02/2015-900000-304.5. Dále žalobce doplnil, že protokol o zkoušce CTL nemůže být považován za důkazní materiál, protože jsou v něm zcela viditelné chyby, kdy v tabulce a v komentáři je uvedena vždy jiná hustota, dále je v poznámkách uvedeno, že rozborů nejsou předmětem akreditace a v odborném stanovisku je odkaz na přílohu č. 2 vyhlášky č. 141/1997 Sb. V protokolu jsou tedy uvedeny 3 chyby, které podle žalobce svědčí o záměrné manipulaci. Dále žalobce uvedl, že v protokolu chybí údaj o tom, při jaké teplotě byly laboratorní

zkoušky provedeny. Žalovaný se stejnou odvolací námitkou vypořádal nedostatečně pouhým odkazem na vyhlášku č. 141/1997 Sb. Na základě uvedeného má žalobce za to, že výsledky laboratoře CTL jsou rozporuplné a nemají dostatečnou vypovídací schopnost.

5) Žalobce s odkazem na citaci části odůvodnění napadeného rozhodnutí (odst. 7) týkající se rozboru kontrolních vzorků, který nechal provést žalobce, zdůraznil, že v tomto rozboru nejsou laické chyby a má požadovanou akreditaci, přesto jej žalovaný neuznal s tím, že s kontrolními vzorky bylo manipulováno. Zároveň však neodkázal na žádné zákonné ustanovení, které by nařizovalo, kdo může a nemůže s kontrolními vzorky nakládat.

Žalovaný ve vyjádření uvedl, že se shodnými odvolacími námitkami se vypořádal již v rámci odvolacího řízení, a proto odkázal na odůvodnění výzvy ze dne 25.5.2015 č.j. 11109-2/2015-90000-304.5, dále odůvodnění prvoinstančního rozhodnutí ze dne 9.8.2012 a na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný zdůraznil, že v rámci odvolacího řízení přisvědčil názoru krajského soudu vyjádřenému v rozsudku ze dne 27.11.2014 č.j. 22 Af 8/2013-31 a změnil způsob stanovení daně z lihu z pomůcek na dokazování. V podrobnostech odkázal na body 1 a 8 napadeného rozhodnutí a dále body 3 a 5 výzvy ze dne 25.5.2015. Žalobce byl se způsobem stanovení daně seznámen v uvedené výzvě, stejně jako se skutkovým stavem a skutečností, že žalovaný napravil nedostatek vytknutý krajským soudem v souladu s jeho právním názorem. Ve výzvě byly žalobci opakovaně předestřeny a shrnuty důkazy, s nimiž byl již seznámen v průběhu prvoinstančního řízení a jejich zhodnocení odvolacím orgánem, kdy měl možnost se k těmto důkazům vyjádřit, či navrhnout další. Žalobce tohoto práva využil podáním ze dne 8.6.2015. V doplnění odvolání ze dne 6.11.2012 žalobce poukázal na rozборы kontrolních vzorků a také předložil protokol vyhotovený Zdravotním ústavem se sídlem v Ostravě – Centrem hygienických laboratoří. K tomu se žalovaný podrobně vyjádřil v bodě 5 a 7 napadeného rozhodnutí. Dále žalovaný vyjádřil názor, že žalobcova procesní práva nebyla v průběhu celého správního řízení nijak krácena. Námitky týkající se rozboru CTL, údajných nesrovnalostí a validity zkoušek, které žalobce zaslal ve svém vyjádření a v podaném odvolání žalovaný vypořádal v napadeném rozhodnutí v bodech 6-11. Protokol o zkoušce, resp. odborné stanovisko CTL, byly v průběhu daňového řízení interpretovány jako celek a takto použity jako důkaz a dílčí námitky, týkající se konkrétních údajů, byly náležitě vypořádány (bod 4 a násl. napadeného rozhodnutí). Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s.ř.s.) a byl vázán žalobními body uvedenými v žalobě.

Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že žalobce provozuje daňový sklad – zvláštní lihovar. Správcem daně byly ve sledovaném zdaňovacím období v rámci místního šetření, jehož účelem bylo provedení zvláštní denaturace lihu, odebrány vzorky lihu a denaturačních činidel a předány CTL k provedení laboratorní zkoušky. Odběru vzorku byl žalobce, resp. jeho zmocněnec, přítomen a byly mu také předány kontrolní vzorky pro jeho potřebu. Protokolem o zkoušce vyhotoveným CTL

bylo zjištěno, že odebrané vzorky neodpovídají kvalitativním znakům předepsaným příslušnou vyhláškou, když prokázanou přítomností látek specifikovaných v protokolu o laboratorní zkoušce v kontrolovaném vzorku bylo zjištěno, že líh před denaturací již obsahoval denaturační prostředek. S výsledky provedené analýzy vzorku byl žalobce seznámen při ústním jednání dne 11.11.2011 (protokol č.j. 8463-7/2011-0461-024). Následně správce daně výzvou ze dne 21.11.2011 č.j. 8463-8/2011-046100-024 vyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání ke spotřební dani. Žalobce reagoval podáním dodatečného daňového přiznání ke spotřební dani z lihu za srpen 2011, v němž uvedl daň ve výši 0. Správce daně vydal dne 7.12.2011 výzvu k odstranění pochybností o údajích v daňovém tvrzení dle § 89 daňového řádu, kterou vyzval žalobce, aby vysvětlil spor mezi dodatečným daňovým přiznáním a zjištěním pracovníků správce daně svědčícím o použití denaturovaného lihu jako vstupní suroviny do procesu denaturace v rozporu s údaji deklarovanými žalobcem jako provozovatelem daňového skladu. Dle protokolu ze dne 23.12.2011 č.j. 13730/2011-046100-024 se žalobce dostavil bez předvolání ke správci daně a zpochybnil výsledky laboratorních rozborů CTL s tím, že jsou zde nepřesnosti a také absence některých údajů, a proto je použitelnost této listiny ve správním řízení rozporuplná. Současně uvedl, že předá své vzorky jinému státnímu orgánu k provedení kontrolního rozboru. Rozhodnutím ze dne 9.8.2012 č.j. 10132/2012-046100-024 správce daně vydal dodatečný platební výměr na spotřební daň z lihu za zdaňovací období srpen 2011. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce dne 7.9.2012 odvolání, jímž brojil především proti protokolu o zkoušce CTL, v němž jsou uvedeny dvě různé hodnoty hustoty vzorku, a to v tabulce č. 2 – hustota $0,8048 \text{ g/cm}^3$ a v komentáři hustota vzorku $0,8159 \text{ g/cm}^3$ a dále není uvedeno, k jakým teplotám se tyto výsledky vážou. Dále žalobce uvedl, že nechal dvěma nezávislými laboratořemi provést analýzu kontrolních vzorků, které měl k dispozici a výsledky správci daně sdělil. Součástí správního spisu je protokol o zkoušce vydaný CTL dne 4.10.2011 č.j. 28042/2011-900000-020. Vzorek, který byl předmětem laboratorní zkoušky, je označen číslem 11OV0751. V průběhu odvolacího řízení žalobce doplnil své odvolání podáním ze dne 6.11.2012, jehož přílohou je protokol č. 55918/2012 ze dne 8.10.2012, vyhotovený Zdravotním ústavem se sídlem v Ostravě, Centrum hygienických laboratoří. Žalobce tuto písemnost předložil bez jakéhokoliv bližšího sdělení. O odvolání žalobce bylo rozhodnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 31.12.2012 č.j. 4824-2/2012-140100-21 tak, že odvolání bylo zamítnuto a rozhodnutí správce daně potvrzeno. Toto rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 27.11.2014 č.j. 22 Af 8/2013-31, a to pro vnitřní rozpornost, když z odůvodnění rozhodnutí nebylo jednoznačně seznatelné, zda k doměření daně došlo na základě pomůcek nebo dokazováním. Dále krajský soud přisvědčil žalobci také v tom, že se žalovaný nevypořádal se zcela konkrétními námitkami, které žalobce vznesl k obsahu protokolu o zkoušce provedené CTL. V dalším řízení byl žalobce rozhodnutím žalovaného ze dne 25.5.2015 č.j. 11109-2/2015-900000-304.5 vyzván k uplatnění procesních práv podle § 115 odst. 2 daňového řádu v řízení o odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí, kdy k rozhodnutí za zdaňovací období srpen 2011 se vztahovala část B. této výzvy, v níž je popsán průběh správního řízení jednotlivé provedené důkazy, o něž správce daně opírá své závěry vedoucí k dodatečnému vyměření spotřební daně. Žalovaný zde výslovně deklaroval, že spotřební daň vyměřuje nikoliv podle pomůcek, ale na základě dokazování. Na poslední straně rozhodnutí ze dne 25.5.2015 žalovaný

vedl, že odvolací námitky směřující proti obsahu protokolu o zkoušce CTL budou vypořádány v rozhodnutí o odvolání. Žalobce se k výzvě správce daně vyjádřil podáním ze dne 7.6.2015, kde ve vztahu k zdaňovacímu období srpen 2011 uvedl shodnou argumentaci jako v podaném odvolání směřující především proti obsahu protokolu o zkoušce CTL (str. 5 a 6 podání). Současně předložil opětovně protokol o zkoušce provedené Zdravotním ústavem se sídlem v Ostravě, Centrem hygienických laboratoří a dále protokol o zkoušce č. P 3115 provedený společností EKONCENTRUM OVALAB, s. r. o., zkušební laboratoří č. 1162 ze dne 2.11.2012. Žalovaný rozhodl o odvolání žalobce napadeným rozhodnutím.

V 1) žalobním bodě žalobce namítl porušení ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, když v rozhodnutí ze dne 25.5.2015 absentuje vypořádání odvolacích námitek týkajících se protokolu o zkoušce CTL. Krajský soud tento žalobní bod důvodným neshledal. Především je nutno zdůraznit, že předchozí zrušující rozsudek krajského soudu ze dne 27.11.2014 č.j. 22 Af 8/2013-31 vymezil dva důvody pro zrušení: jednak nepřezkoumatelnost způsobu dodatečného vyměření daně a dále nedostatečné vypořádání odvolacích námitek vztahujících se k protokolu o zkoušce CTL. Podle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu seznamuje odvolací orgán před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, pokud v rámci odvolacího řízení prováděl dokazování a umožní odvolateli, aby se k provedeným důkazům vyjádřil, případně navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán také v případě, dospěje-li k odlišnému právnímu názoru. V posuzované věci odvolací orgán na základě předchozího zrušujícího rozsudku změnil právní názor, pokud šlo o způsob stanovení daně, když z původního dodatečného doměření daně na základě pomůcek přešel na dodatečné vyměření daně dokazováním. Tuto skutečnost v souladu s ust. § 115 odst. 2 daňového řádu žalobci sdělil v rozhodnutí ze dne 25.5.2015 a současně mu stanovil lhůtu k vyjádření. Také seznámil žalobce s vyhodnocením důkazů, které byly provedeny správcem daně v prvostupňovém řízení. Žalovaný postupoval tedy zcela v intencích uvedeného zákonného ustanovení. Z obsahu rozhodnutí ze dne 25.5.2015 vyplývá, že odvolací orgán se ztotožnil se závěry správce daně a shledal žalobce plátcem spotřební daně z lihu za období srpen 2011. Pokud jde o odvolací námitky směřující proti protokolu o zkoušce CTL, dospěl soud k závěru, že se nejedná o skutečnost, která by měla být předmětem výzvy ve smyslu ust. § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť laboratorní zkouška byla provedena v rámci prvostupňového řízení a nikoliv v rámci řízení odvolacího. Námitky směřující proti protokolu o zkoušce CTL jsou standardními odvolacími námitkami, s nimiž se žalovaný jako odvolací orgán v souladu s platnou právní úpravou (§ 114 odst. 2 věta první daňového řádu) vypořádal až v rámci odvolacího rozhodnutí. Žalobcův požadavek na vypořádání se s odvolacími námitkami proti protokolu o zkoušce CTL žalovaným již v rozhodnutí ze dne 25.5.2015 proto nemá oporu v zákoně, ani v provedeném řízení. S ohledem na uvedené považuje krajský soud také za zcela nepřiléhavý odkaz žalobce na blíže neurčenou judikaturu NSS týkající se možnosti vyjádřit se k nově formulovanému právnímu závěru, resp. k hodnocení rozhodných skutečností. Obsahem správního spisu má krajský soud za prokázané, že žalobce na tomto právu vyplývajícím z ust. § 115 odst. 2 daňového řádu nebyl nijak zkrácen.

V 2) žalobním bodě žalobce brojil proti stanovisku žalovaného, že kontrolovaný líh byl lihem denaturovaným s námitkou, že kontrolovaný líh neobsahoval 10 % a více denaturačního činidla, jak požaduje vyhláška č. 141/1997 Sb. v příloze č. 3. Ani tento žalobní bod krajský soud neshledal důvodným. Příloha 3 označené vyhlášky upravuje kvalitativní znaky jednotlivých druhů lihu. Příloha 2 téhož právního předpisu pak upravuje druhy a minimální přídavky denaturačních prostředků a účel použití denaturovaného lihu. Krajský soud má za to, že k argumentaci použité žalobcem se vztahuje právě příloha 2, která určuje mj. nejmenší přídavek denaturačního prostředku na 1 l etanolu. Pokud jde o denaturační prostředek 2-propanol, tj. látku, která byla laboratorní zkouškou v kontrolovaném vzorku zjištěna, příloha 2 vyhlášky stanoví, že nejmenší přídavek tohoto denaturačního prostředku na 1 l etanolu musí dosahovat množství 100 ml, tedy 10% hmotnosti, jak uvádí žalobce v žalobním tvrzení. Žalobce však zcela pomíjí, že kritéria uvedená v příloze 2 vyhlášky č. 141/1997 Sb. se vztahují na denaturovaný líh. Předmětem laboratorního rozboru však byl líh, který měl být teprve denaturován, a proto měl být zcela čistý. Výsledky laboratorního šetření prokázaly, že líh vstupující do procesu denaturace čistý nebyl, neboť obsahoval stopy denaturačního činidla. Je přitom zcela irelevantní, že množství denaturačního činidla nedosahovalo přílohou 2 vyhlášky deklarovaných 10 % hm, ale množství nižšího, neboť i toto nižší množství prokázalo, že vstupní líh nebyl lihem „čistým“. Pokud jde o část žalobního bodu 2) týkající se žalobcova vysvětlení, že skladoval líh z lihovaru Kojetín, dle obsahu napadeného rozhodnutí (str. 3) žalovaný toto žalobcovo tvrzení nezpochybnil. Správce daně požádal o součinnost dožádaný Celní úřad Přerov, který uvedl, že u společnosti Moravský lihovar Kojetín a.s. nebyly správcem daně provedeny v roce 2011 žádné kontrolní odběry vzorků velejemného neutrálního lihu, ale ty, které byly provedeny v předchozí době, byly vždy negativní. Dále bylo zjištěno, že žalobce od této společnosti odebírá velejemný neutrální líh, který je bez jakýchkoliv denaturačních prostředků a přiboudlin. Žalobce byl s tímto zjištěním správce daně seznámen v průběhu prvostupňového řízení a tvrdil, že tento líh byl také použit ke zvláštní denaturaci, z níž pochází kontrolní vzorky. Líh, který byl vstupní surovinou v procesu denaturace, však nebyl lihem, jemuž by odpovídaly faktury předložené žalobcem pocházející z obchodních případů s Moravským lihovarem Kojetín a.s., což bylo prokázáno laboratorními zkouškami CTL. Žalobce tento rozpor v rámci celého řízení nijak nevysvětlil. Na základě uvedeného a obsahu správních spisů dospěl soud k závěru, že žalobce své důkazní břemeno neunesl a skutečnosti, které uváděl, jsou v rozporu se zjištěními učiněnými v rámci laboratorní zkoušky. Žalobcova námitka, že žalovaný neprovedl fyzickou inventuru stavu zásob, je podle názoru soudu nepřipadná, neboť žalovaný zpochybnil tvrzení žalobce výsledkem laboratorní zkoušky a důkazní břemeno proto bylo od tohoto okamžiku na straně žalobce. Inventura stavu zásob navíc nemohla mít žádnou vypovídací schopnost k otázce chemického složení lihu. Soud podotýká, že jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt (srov. přiměřeně rozsudek NSS ze dne 12.4.2006 č.j. 5 Afs 40/2005-72).

Ani 3) žalobní bod neshledal soud důvodným, když názor žalobce, že správce daně neprovedl žádnou kontrolní činnost, je mylný. Účast pracovníků správce daně při procesu denaturace je svým charakterem kontrolní činností, kdy pracovníci

správce daně kontrolují, zda proces denaturace lihu je proveden v souladu s platnou právní úpravou. O tomto úkonu byl sepsán také protokol o místním šetření a rovněž záznam o zvláštní denaturaci lihu a protokoly o odběru vzorků. Nejednalo se pouze o fyzickou přítomnost pracovníků správce daně, ale o postup při správě daní upravený §§ 80-84 daňového řádu. Pokud jde o množství lihu na skladě, které měly správní orgány za prokázané, nejedná se o virtuální množství, jak uvádí žalobce, ale o množství lihu dle faktur o jeho nákupu, které žalobce v průběhu správního řízení předložil a které jsou specifikovány na straně 4-5 prvostupňového rozhodnutí. Ačkoliv všechny faktury dokládají, že líh byl nakoupen jako kvasný, rafinovaný, velejemný a naturální, rozbor CTL prokázaly, že vstupní surovina v procesu denaturace neměla tyto parametry a žalobce v průběhu řízení nedoložil relevantní důkaz ke skladování použitého lihu.

Ve 4) žalobním bodě žalobce opět poukazuje na jím tvrzený rozpor v rozhodnutí žalovaného ze dne 25.5.2015 a v napadeném rozhodnutí o odvolání, když v prvním rozhodnutí je uvedeno, že nedostatky týkající se protokolu o zkoušce budou náležitě vypořádány v rozhodnutí o odvolání a v napadeném rozhodnutí pak žalovaný uvádí, že předestřené důkazy a jejich hodnocení byly vyjádřeny již v rozhodnutí ze dne 25.5.2015. Krajský soud uvedené skutečnosti nevnímá jako rozporné. Žalobce směšuje procesní postupy, na které nelze nahlížet stejnou optikou, jak již bylo soudem nastíněno v rámci vypořádání 1) žalobního bodu. Je třeba rozlišovat mezi důkazy provedenými prvostupňovým správcem daně a mezi doplněním odvolacího řízení či změnou právního názoru v rámci § 115 odst. 2 daňového řádu. Sdělení změny právního názoru a s tím související hodnocení důkazů bylo obsahem výzvy žalovaného ze dne 15.5.2015 provedené v intencích § 115 odst. 2 daňového řádu, kdy žalovaný tím, že změnil způsob stanovení daně z pomůcek na dokazování, informoval o této změně právního názoru žalobce a současně jej seznámil s důkazy provedenými v prvostupňovém řízení. Nedostatky vytknuté žalovanému ve zrušujícím rozsudku ze dne 27.11.2014 č.j. 22 Af 8/2013-31, jež se týkaly odvolacích námitek žalobce směřujících proti protokolu o zkoušce CTL, však podléhaly jinému režimu, a to režimu vypořádání odvolacích námitek, takže zcela správně byly vypořádány až v rozhodnutí o odvolání. Žalobcův názor je tedy mylný a žalovaný postupoval v souladu s daňovým řádem. V další části tohoto žalobního bodu žalobce zopakoval argumentaci uvedenou již v odvolání a týkající se chyb v protokolu o zkoušce, a to rozdílné hodnoty hustoty kontrolovaného vzorku a absence údaje o teplotě, při níž byly zkoušky provedeny. Žalobce v těchto pochybeních spatřuje záměrnou manipulaci. Krajský soud má obsahem napadeného rozhodnutí za prokázané, že žalovaný se podrobně vypořádal se shodnou odvolací námitkou v bodě 5 a násl. napadeného rozhodnutí a žalobce jeho argumentaci žádným nosným způsobem v podané žalobě nezpochybnil, pouze zopakoval svá tvrzení z daňového řízení. Krajský soud toliko dodává, že rozdílnost obou údajů o hustotě spočívá toliko v setinách %, což nijak nezpochybňuje zjištění, že v kontrolním vzorku bylo prokázano nejméně 0,8 % hm denaturačního činidla. Pokud jde o absenci údaje o teplotě, při které byla laboratorní zkouška prováděna, je z protokolu seznatelné, že zkouška byla provedena podle vyhlášky č. 141/1997 Sb. a jejích příloh. Ust. § 3 odst. 1 téže vyhlášky stanovuje teplotu pro určování hustoty, a to 20 °C. Uvedenou vyhlášku je nutno vnímat jako prováděcí předpis k zákonu č. 61/1997 Sb., o lihu a o změně a doplnění zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském

podnikání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen živnostenský zákoník) a zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a to ve smyslu ust. § 21 tohoto zákona. Krajský soud proto ani tento žalobní bod neshledal důvodným a výsledky laboratorní zkoušky CTL nepovažuje za rozporuplné, neshledal ani relevantní důvody, které by zpochybnil jejich vypovídací hodnotu.

Ani 5) žalobní bod neshledal soud důvodným. Žalobce zpochybnil závěr žalovaného, že žalobcem předložený důkaz v podobě laboratorního rozboru provedeného jím vybranou laboratoří nelze jako důkaz přijmout, neboť s vzorkem bylo blíže neurčeným způsobem manipulováno. Krajský soud názor žalovaného v této otázce plně aprobuje, když z protokolu, který žalobce předložil v odvolacím řízení a který byl vyhotoven Zdravotním ústavem se sídlem v Ostravě, Centrem hygienických laboratoří zcela jednoznačně vyplývá, že láhev, v níž se nacházel kontrolní vzorek, byla uzavřená a zapečetěná firmou EKOCENTRUM dne 20.9.2012. Je tedy nepochybné, že se vzorkem odebraným při denaturaci dne 5.9.2011 bylo manipulováno, když láhev neobsahuje původní pečeť správce daně, ale pečeť jiného subjektu. Tato skutečnost je zcela zásadní v tom směru, že zpochybňuje identitu kontrolního vzorku s tím, který byl předmětem zkoumání CTL.

Jelikož krajský soud žádný z žalobních bodů neshledal důvodným, žalobu v souladu s ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl. Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému podle obsahu soudního spisu nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

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

V Ostravě dne 25. května 2017

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu