



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Olgy Stránské a soudců JUDr. Věry Šimůnkové a JUDr. Milana Podhrázkého v právní věci **žalobce B.**, se sídlem H., K., zastoupeného Mgr. D. J., bytem K., B., jako obecnou zmocněnkyní, proti **žalovanému Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4, o žalobách proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30.4.2013, č.j. 558-7/2013-900000-304.7 a ze dne 30.4.2013 č.j. 558-8/2013-900000-304.7, o dodatečných platebních výměrech na spotřební daň za zdaňovací období prosinec 2010 a leden 2011,

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se dvěma žalobami domáhal zrušení shora uvedených rozhodnutí žalovaného, kterými žalovaný změnil na základě jeho odvolání proti dodatečným platebním výměrům č. 12/2010 a č. 1/2011 vydaných Celním úřadem Kolín tyto výměry tak, že jejich výrok zcela nahradil novými výroky ve znění: Dodatečný platební výměr č. 12/2010 na spotřební daň z lihu podle zák. č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, za zdaňovací období prosinec 2010: „*Celní úřad Kolín rozhodl tak, že daňovému subjektu B., a.s. na základě dodatečného daňového přiznání doměřuje podle § 143 daňového řádu spotřební daň z lihu za zdaňovací období prosinec 2010 ve výši 579 690 Kč a podle § 251 odst. 1 písm. a) a odst. 3 daňového řádu vyměřuje penále ve výši 115 938 Kč a to ve výši 20% z částky dodatečně doměřené daně* a Dodatečný platební výměr č. 1/2011 na spotřební daň

z lihu podle zák. č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, za zdaňovací období leden 2011: „*Celní úřad Kolín rozhodl tak, že daňovému subjektu B., a.s. na základě dodatečného daňového přiznání doměřuje podle § 143 daňového řádu spotřební daň z lihu za zdaňovací období leden 2011 ve výši 2 557 875 Kč a podle § 251 odst. 1 písm. a) a odst. 3 daňového řádu vyměřuje penále ve výši 511 575 Kč a to ve výši 20% z částky dodatečně vyměřené daně.*“

Žalobce nejprve namítl nepřislušnost žalovaného k vydání napadených rozhodnutí, jelikož žalovaný nebyl nejbližším nadřízeným správce daně, neboť ten byl ke dni 31. 12. 2013 zrušen. Dále uvedl, že nebyl podle ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu seznámen se zamýšlenou změnou právní kvalifikace ze strany žalovaného, který původní vyměření daně změnil na doměření daně.

Žalobce rovněž poukázal na řadu procesních pochybení žalovaného a správce daně. Uvedl zejména, že rozhodnutí správce daně neobsahuje datum podepsání úřední osobou, ale pouze datum vyhotovení a rovněž upozornil, že mu nebylo v průběhu řízení před správcem daně umožněno nahlédnout do spisu.

Žalobce namítl, že v žalovaném rozhodnutí byla změněna i právní kvalifikace ve výroku rozhodnutí. Žalované rozhodnutí výrokem doměřuje daň podle § 143 d. ř., rozhodnutí 1. stupně vyměřuje daň podle § 139 a § 140 d. ř. Řízení vyměřovací a doměřovací se řídí odlišnými pravidly. Ve vyměřovacím řízení vzniká povinnost plátce zaplatit ze zjištěného rozdílu úrok z prodlení za každý den prodlení, kdežto v řízení doměřovacím vzniká povinnost z rozdílu poslední známé daně a částky nově zjištěné zaplatit penále ve výši 20%. Žalobce namítl, že jej žalovaný se změnou právní kvalifikace neseznámil a neumožnil mu vyjádřit svůj názor, přesto, že změna právní kvalifikace měla za následek podstatné zhoršení postavení žalobce. Žalobce má za to, že rozhodnutí je z uvedeného důvodu nepřezkoumatelné.

Kromě procesních pochybení namítl žalobce i rozsáhlá pochybení při odběru vzorků v řízení před správcem daně, ze kterých lze usuzovat na manipulaci s odebraným vzorkem a rovněž rozpor postupu pracovníků správce daně při odběru s vlastními vnitřními předpisy. Předmětem námitek jsou i tvrzená pochybení při analýze vzorků v laboratoři CTL, mimo jiné použití neakreditovaných metod a absence uvedení osoby zpracovatele. Má za to, že v tomto případě byla porušena zásada dvojinstančnosti řízení a že bylo na místě, aby bylo zrušeno rozhodnutí vydané orgánem 1. stupně, a nikoli změna rozhodnutí.

Namítl, že výzva k doplnění odvolání ani rozhodnutí Celního úřadu Kolín neobsahovaly jednu ze základních náležitostí rozhodnutí a to datum, kdy bylo rozhodnutí podepsáno. Rozhodnutí obsahuje pouze datum vyhotovení dne 3.4.2012. Zásadně nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že se jedná o drobný formální rozpor. Rozhodnutí celního úřadu je veřejnou listinou, a proto musí splňovat předepsané náležitosti rozhodnutí stanovené daňovým řádem. Z uvedeného důvodu má žalobce za to, že rozhodnutí je nezákonné.

Žalobce tvrdí, že rozhodnutí žalovaného je nezákonné, neboť nezákonný byl postup v řízení, které předcházelo vydání napadeného rozhodnutí. Tento nezákonný postup spatřuje v porušení služebního předpisu, který upravuje postup celních orgánů při odběru a manipulaci se vzorky za účelem jejich laboratorního zkoumání. Pracovníci správce daně, kteří prováděli odběr vzorků 17.12.2010 a 23.12.2010 nedbali na to, aby vzorky, které odebrali, v dostatečné míře reprezentovaly kontrolované zboží. Nechovali se tak, aby nedošlo k jejich poškození nebo ovlivnění jejich vlastností. S argumentací žalovaného, že z protokolů o odběru vyplývá,

že vzorkař zajistil reprezentativnost vzorku a pracovník žalobce potvrdil svým podpisem, že vzorky jsou reprezentativní, žalobce nesouhlasí. Žalovaný měl povinnost podle obsahu svědeckých výpovědí vypořádat se se skutečnostmi, které v nich byly uvedeny a přezkoumat je v návaznosti na listiny, na které odkazuje a v návaznosti na záznamy o denaturaci, protokoly o místním šetření a protokoly o odběru vzorků. V případě, že by námitka žalobce byla žalovaným řádně přezkoumána, musel by žalovaný učinit závěr, že vzorkaři nedodrželi čl. 4 odst. 3 služebního předpisu č. 18/2008.

Žalobce poukázal na obsah svědecké výpovědi p. V. Z. ze dne 9.11.2011, ve které uvedl, že vzorkovnice byly ve skladu č. 1 popisovány pouze fixem, byly plněny z kýble doneseného z rampy, přenášeny do kanceláře Celního úřadu Kolín, která se nacházela asi 100 m od skladu č. 1. Zde podle vzorkařů teprve dochází k opatření odebraných vzorků evidenčním štítkem. Z toho, že je zde prodleva do opatření štítkem asi 30 minut, je zjevné, že za tohoto stavu mohou jak celní úřad tak žalovaný deklarovat, že dospěli k závěru, že vzorky byly jednoznačně reprezentativní. O nezabezpečení reprezentativnosti vzorků svědčí i uspořádání prostředí, ve kterém vzorkaři manipulovali se vzorky. Obsahem výpovědi svědka M. je popis skladu č. 1, kde vzorkař z kýble přelévá vzorky do vzorkovnic, popisuje je fixem v prostředí, kde se nachází dalších osm nádrží, jsou zde umístována denaturační činidla, na stole, na kterém vzorkaři manipuluji se vzorky, jsou uloženy odměrné válce, ve kterých bývají jiné vzorky, nádoby na vzorky, kbelíky. Celní úřad tedy ani nezajistil, aby místa, kde dochází k odběru a manipulaci se vzorky, byla místa, kde je eliminována možnost jakékoliv záměny. V kýblech ve skladu č. 1 se nacházejí zbytky z denurací, zbytky rozmíchávaných denaturačních činidel i slitky těchto tekutin. Žalobce upozornil také na to, že svědek p. V., vzorkař, vypověděl, že v r. 2011 došlo k záměně odebraného vzorku denaturovaného lihu určeného k provedení analýzy laboratoří CTL.

Pracovníci správce daně, kteří prováděli odběr vzorků, zásadním způsobem porušili služební předpis, když před vlastním odběrem vzorků neseznámili zástupce kontrolovaného subjektu s postupem odběru a nepředali jim Poučení kontrolovaného subjektu. Pokud žalovaný argumentuje tím, že žalobce stvrdil svým podpisem dne 25.2.2010 převzetí poučení kontrolovaného subjektu, pak žalobce uvádí, že poučení se vztahuje ke všem vzorkům odebraným v r. 2010, přičemž je nepřipustné, aby se žalobce zavazoval k něčemu do budoucna.

CÚ Kolín dopisem ze dne 9.11.2010 mimo jiné upozornil Celní ředitelství Praha na stav při provádění denurací u žalobce, na personální a technické zázemí, s odkazem na snížení počtu odebíraných vzorků z denurací, s ohledem na specifickou situaci v daňovém skladu.

Pracovníci správce daně dále porušili služební předpis tím, že vzorky neodebrali metodami a postupy stanovenými předpisy a normami, podle Metodické příručky vzorkaře. K porušení služebních předpisů pracovníkem správce při odběru vzorků se žalovaný nevyjádřil.

Jednou z fází kontroly lihu podle čl. 4 odst. 4 písm. h) služebního předpisu č. 25/2009 je kontrolní činnost související s prováděním denaturace lihu a užitím lihu pro schválený účel. Správce daně nezkontroval, zda lih byl užit pro schválený účel. S argumentací žalovaného, že v daném případě kontrola užití lihu pro schválený účel nebyla předmětem kontrolního opatření, neboť tím bylo pouze ověření řádně provedené denaturace, žalobce nesouhlasí a to

v souvislosti s vázaností správních orgánů vlastní praxí, neboť tato praxe je realizována správními orgány na celém území ČR.

Správce daně porušil čl. 15 odst. 7 služebního předpisu č. 25/2009, neboť je povinen při dohledu nad postupem denaturace odebrat v případě pochybností „kvalifikovaným způsobem vzorek použitých látek-lihu před denaturací, denaturačního prostředku a lihu po provedené denaturaci“. Nezbytnost odběru všech těchto látek pro správné vyhodnocení požadavku celního úřadu na rozbor vzorku je třeba předem konzultovat s CTL. Ze spisového materiálu žalovaného je zcela zřejmé, že CÚ Kolín tento postup nedodržel, ve spisovém materiálu není založena žádná listina svědčící o dodržení tohoto postupu.

Povinností CÚ Kolín bylo seznámit žalobce se služebními předpisy, ale to neučinil. Sjednat nápravu se snažil žalovaný až v odvolacím řízení, služební předpisy doručil žalobci, ale již jen novelizovaná znění, která na danou věc nelze užít.

Žalobce nesouhlasí s odůvodněním žalovaného, že pokud nebyly žalobcem dodrženy podmínky stanovené právními předpisy tím, že nebylo denaturováno požadovaným minimálním množstvím denaturačního činidla, hledí se na lih jako na nedenaturovaný, neboť bylo denaturováno zcela dostatečným množstvím denaturačního činidla, což bylo zkontrolováno i pracovníkem CÚ Kolín.

Žalobce namítl, že CÚ Kolín svůj výrok Dodatečného platebního výměru č. 12/2010 přezkoumatelným způsobem neodůvodnil. Bylo povinností správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného tvrzení, což neučinil. Žalobce byl nucen v zájmu ochrany svých práv, aby nebyl sankcionován za nepodání daňového přiznání, podat tiskopis daňového přiznání, a aby také eliminoval stanovení daňové povinnosti na základě pomůcek a uložení pokuty za nepodání daňového přiznání.

Vydaná výzva k odstranění pochybností ze dne 5.9.2011 není jasná a srozumitelná. Skutečnosti, které má žalobce prokázat, musí být konkrétně specifikovány, jinak nemůže být žalobci přičítáno k tíži, že takové skutečnosti neprokázal. Uvedení řádku v daňovém přiznání není specifikací skutečností, které mají být prokázány. Povinností CÚ bylo, aby své případné pochybnosti, i to, jakým způsobem mají být vyvráceny, daňovému subjektu konkrétním způsobem sdělil, což v případě oznámené výzvy neučinil. CÚ Kolín se s touto námitkou žalobce přezkoumatelným způsobem nevypořádal. Žalobce dále uvedl, že žalovaný v rozhodnutí uvedl, že výzva je v pořádku, když CÚ Kolín odkázal na sloupec č. 6, kde je uvedena daň 0. Tuto pochybnost vznesl na základě důkazu, protokolu o zkoušce z CTL, tedy akreditovanou a certifikovanou laboratoří a sdělil žalobci, že u takového lihu je daňová povinnost 579.690 Kč. Podstatné ve věci však je, že rozbor provedený touto laboratoří byl proveden zčásti za použití neakreditovaných metod, čímž se stává nepřezkoumatelným a zhojit použití neakreditovaných metod při rozboru nelze odkazem na celkovou akreditaci a certifikaci laboratoře. Žalobce odmítá tvrzení žalovaného, že výzva byla konkrétní a splnitelná.

Žalobce má za to, že žalovaný sám zjistil, že celé předcházející řízení je vedeno v rozporu s daňovým řádem a nezákonné je i rozhodnutí správce daně a z tohoto důvodu se snažil tato fakta zhojit zcela novým výrokem svého rozhodnutí, což je nepřípustné a nezákonné.

K procesu dokazování žalobce dále uvedl, že v rozhodnutí správce daně je uvedeno:

„U takto velkého rozdílu nelze předpokládat, že tento vznikl pouze nedostatečným promícháním lihu s denaturačním prostředkem...“. Z této citace je zřejmé, že CÚ Kolín dospěl k výroku svého rozhodnutí nikoli na základě řádného dokazování, ale pouze na základě své domněnky a sám přiznává, že si jinak nedovede vysvětlit výsledek laboratorního rozboru. Povinností správce daně však je, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji.

Žalobce trval na své námitce, že nelze považovat za seznámení se s odlišným právním názorem stav, kdy podle vyjádření v předkládací zprávě k odvolání samotný CÚ Kolín uvedl, že opomněl doměřit penále podle § 251 odst. 1 písm. a) d. ř. Postup Celního ředitelství Kolín měl být ten, že za tohoto stavu měl napadené rozhodnutí zrušit. Žalobce namítl, že CÚ ve vedeném řízení a při vydání výroku napadeného rozhodnutí, kdy vyměřil daň dle ust. § 139 a § 140, nebyl oprávněn vyměřovat penále, neboť k vyměření daně podle citovaných ustanovení se penále nevyměřuje.

Z uvedených důvodů má žalobce za to, že žalované rozhodnutí je nepřezkoumatelné a navrhl, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného a rovněž rozhodnutí správce daně zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém písemném vyjádření k žalobě uvedl, že se v odvolacím řízení řádně zabýval všemi námitkami žalobce a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. U tvrzených procesních pochybení pak zdůraznil, že pokud došlo u správce daně k chybám, tak ty byly v odvolacím řízení odstraněny (např. možnost nahlížet do spisu). Zdůraznil, že daňové řízení je postaveno na principu apelace a odvolací správní orgán je povinen v případě pochybení správce daně sám tyto chyby odstranit a zásadně není oprávněn napadené rozhodnutí rušit a věc vracet zpět správci daně. Pokud jde o změnu právní kvalifikace z vyměření daně na doměření daně, pak žalovaný argumentoval, že se ze strany správce daně jednalo o zjevnou chybu, jelikož materiálně bylo po celou dobu vedeno doměřovací řízení a seznámit s touto změnou žalobce nebylo nutné, jelikož sama tato změna neměla vliv na jeho postavení. Na to, že mu bude nově doměřeno penále, naopak žalobce upozorněn podle ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu byl. Celní ředitelství, které vedlo odvolací řízení, výzvou z 5.10.2012 seznámilo žalobce pouze s odlišným právním názorem na vyměření penále ve výši 20% z částky dodatečně doměřené, nikoliv se změnou právní kvalifikace.

K námitkám zpochybňujícím proces odběru a analýzy lihu žalovaný uvedl, že se s nimi řádně vypořádal v napadeném rozhodnutí a uzavřel, že žalobce ani v průběhu daňového řízení, ani v podané žalobě, nikterak nezpochybnil zákonnost a správnost odběru a analýzy vzorků a jeho argumentace ohledně manipulace se vzorkem je ryze hypotetická a účelová.

Z výše uvedených důvodů navrhl žalovaný zamítnutí žaloby.

Dne 19. 8. 2013 spojil soud usnesením č. j. 46 Af 45/2013-59 žaloby vedené pod sp. zn. 46 Af 45/2013 a 46 Af 47/2013 ke společnému projednání a rozhodnutí s tím, že věci budou dále vedeny pod sp.zn. 46 Af 45/2013.

Při jednání před soudem dne 17. 3. 2015 žalobce označil rozhodnutí správce daně za nulitní, jelikož byly jednak vydány věcně nepřislušným orgánem a jednak v nich chybí datum podpisu rozhodnutí a znovu zdůraznil, že správce daně porušil při odběru vzorků vlastní služební předpisy. Vedle toho žalobce namítl, že řízení bylo vedeno v rozporu s celním

řádem, neboť žalobci byly oznámeny výsledky rozborů a byl vyzván k podání dodatečného daňového přiznání. Dále uvedl, že spotřební daň nemohla být vyměřena z celkového množství lihu 8975 litrů denaturovaného dne 27. 1. 2011, neboť denaturovaný líh byl převážen v komorách č. 2 a č. 4 cisterny, přičemž správce daně odebral vzorky pouze z jedné z komor. Toto dle žalobce dokládá dodací list č. 100412.

Žalovaný k argumentům žalobce upozornil, že z protokolu ze dne 27. 1. 2011 vyplývá, že necelých 9000 litrů lihu, které byly předmětem zdanění, se nacházelo pouze v komoře č. 4, ze které byl také odebrán vzorek. K tomu dále uvedl, že z dodacího listu č. 100412 vyplývá pouze množství dodaného lihu, nikoliv to, do jakých komor cisterny byl líh plněn.

Krajský soud v Praze zjistil ze správního spisu následující skutečnosti:

V průběhu prosince 2010 a ledna 2011 byla ve skladu žalobce prováděna tzv. zvláštní vsádková denaturace lihu. Z denaturovaného lihu byly pracovníky správce daně odebrány vzorky, které byly zaslány k analýze do Celně technické laboratoře (CTL). Dne 20. 1. 2011 a 23. 2. 2011 podal žalobce řádná daňová přiznání ke spotřební dani z lihu za zdaňovací období prosinec 2010 a leden 2011. Z analýz CTL bylo následně zjištěno, že odebrané vzorky nesplňují podmínky denaturace, jelikož neobsahují minimální požadované množství denaturačních prostředků. Na základě těchto výsledků vydal správce daně dne 14. 7. 2011 oznámení, kterým žalobce s výsledky analýzy CTL seznámil. Dne 17. 8. 2011 podal žalobce dodatečná daňová přiznání, kde ve sloupci 6 (daň) uvedl částku 0,- Kč. Zároveň sdělil, že výsledky laboratorních rozborů CTL nemůže akceptovat, jelikož při denaturaci postupoval podle všech platných předpisů. Jelikož měl správce daně pochybnost o částce uvedené žalobcem v dodatečných daňových přiznáních, zaslal žalobci dne 5. 9. 2011 výzvu k odstranění pochybností. Jelikož pochybnosti správce daně nebyly odstraněny, vydal dne 6. 3. 2012 sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností a zároveň seznámil žalobce se svým hodnocením důkazů. Dne 3. 4. 2012 vydal správce daně rozhodnutí, kterými žalobci dodatečně vyměřil spotřební daň z lihu za období prosinec 2010 ve výši 579.690,- Kč a za období leden 2011 ve výši 2.557.875,- Kč.

Proti těmto rozhodnutím podal žalobce odvolání. Dne 5. 10. 2012 seznámil žalovaný žalobce podle ustanovení §115 odst. 2 daňového řádu se svým odlišným právním názorem, přičemž v odůvodnění uvedl, že *„doměřoval-li celní úřad dodatečně odvolateli daň předmětným napadeným rozhodnutím, byl povinen použít rovněž ust. § 251 odst. 1 písm. a) DR a odvolateli současně vyměřit zákonné penále ve výši 20% z částky dodatečně vyměřené daně“*. Dne 15. 10. 2012 podal žalobce odvolání proti rozsahu, v jakém mu bylo správcem daně umožněno nahlížet do spisu. Toto podání posoudil žalovaný jako důvodné, vyžádal od správce daně chybějící části spisu a dne 12. 11. 2012 umožnil žalobci do nich nahlédnout.

Dne 30. 4. 2013 vydal žalovaný napadená rozhodnutí, kterými změnil rozhodnutí správce daně tak, že jejich výrok zcela nahradil novými, vpředu uvedenými výroky. V odůvodnění napadených rozhodnutí rozsáhle vypořádal jednotlivé odvolací námítky žalobce a uvedl, že pochybení správce daně byla napravena (např. nahlížení do spisu), případně jde o pochybení, která nemají vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (např. absence poučení o opravném prostředku u výzvy k odstranění pochybností). Závěrem napadených rozhodnutí žalovaný uvedl, že provedl opravu použitých ustanovení daňového řádu, a to z toho důvodu, že správce daně žalobci daň doměřil (tedy došlo k dalšímu vyměření téže daně), nikoliv vyměřil, jak chybně uvedl.

Krajský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů [s. ř. s.]). Vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl přitom k závěru, že žaloba není důvodná.

První žalobní námitkou je tvrzená nepřislušnost žalovaného k vydání napadených rozhodnutí z důvodů, že žalovaný nebyl nejbližším nadřízeným správce daně, neboť ten byl ke dni 31. 12. 2013 zrušen. Tato námitka není důvodná. K projednání odvolání žalobce bylo původně příslušné Celní ředitelství Praha. Vzhledem k nabytí účinnosti zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o celní správě“) došlo k jeho zániku. Otázku, kdo bude v započatých řízeních pokračovat, vyřešil zákonodárce v ustanovení § 82 odst. 1 zákona o celní správě, ve kterém stanovil, že spisy Generálního ředitelství cel, celních ředitelství a celních úřadů příslušných do dne nabytí účinnosti tohoto zákona převezmou orgány celní správy příslušné ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. K projednání odvolání proti rozhodnutím celních úřadů je podle ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) zákona o celní správě příslušný právě žalovaný, který tak věc od zrušeného Celního ředitelství Praha zcela v souladu se zákonem převzal a rozhodl.

Žalobce dále namítá, že nebyl seznámen podle ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu (podle kterého provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele) se zamýšlenou změnou právní kvalifikace z „vyměření daně“ podle ustanovení § 139 a § 140 daňového řádu, na „doměření daně“ podle ustanovení § 143 téhož zákona. Ani této námitce soud nepřisvědčil. Soud musí konstatovat, že rozhodnutí správce daně je vnitřně rozporné, když na jednu stranu odkazuje na ustanovení § 139 a § 140 daňového řádu, na stranu druhou je však označeno jako „dodatečný platový výměr“, který se ovšem vydává v řízení doměřovacím, nikoliv vyměřovacím. Za uvedené situace nelze z rozhodnutí samého jednoznačně zjistit, jakou právní kvalifikaci vlastně správce daně provedl a zda se žalovaný od dané kvalifikace odchýlil. Ze správního spisu je však naprosto nepochybné, že v dané věci se jedná o řízení doměřovací – svědčí pro to nejen skutečnost, že spotřební daň z lihu byla za uvedená období již vyměřena (a tudíž se nutně musí jednat o její doměření), ale rovněž i postup žalobce samého, který dne 17. 8. 2011 podal dodatečná daňová přiznání, rovněž institut patřící do řízení doměřovacího. Ze všech okolností daňového řízení je tedy podle názoru soudu zřejmé, že se jednalo o řízení doměřovací (a takto je chápal i žalobce sám) a odkaz na ustanovení § 139 a § 140 daňového řádu byl toliko omylem správce daně. Žalovaný tak postupoval správně, když tento omyl opravil a nebylo nutné seznamovat s touto skutečností žalobce. K tomu soud dodává, že rozdíl mezi oběma rozhodnutími v neprospěch žalobce znamenal pouze nově uložené penále. Se záměrem penále uložit však žalobce seznámen byl (dne 5. 10. 2012) a rozhodnutí žalovaného tak pro něj nemohlo být překvapivé. Argumentuje-li žalobce, že měl žalovaný rozhodnutí správce daně zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, pak soud připomíná, že daňové řízení je specifickým druhem správního řízení a je v podstatných bodech odlišné od obecné úpravy. Jedním z výrazných projevů této odlišnosti je koncepce odvolacího řízení podle daňového řádu. V daňovém odvolacím řízení je důsledně uplatňován princip apelační, který nedává odvolacímu orgánu možnost zrušit rozhodnutí a vrátit věc správci daně k novému rozhodnutí. Náprava vad rozhodnutí i vad

řízení, jež vydání daňového rozhodnutí předcházela, tak musí proběhnout v rámci odvolacího řízení (srovnej důvodovou zprávu k daňovému řádu). Ze stejného důvodu není důvodná ani námitka spočívající v porušení zásady dvojinstančnosti řízení.

Další žalobní body jsou obsahově shodné s odvolacími námitkami, kterými se podle názoru soudu žalovaný v napadeném rozhodnutí dostatečně zabýval a na které přesvědčivě reagoval. Pokud žalobce napadá absenci data podepsání rozhodnutí správce daně (a rovněž výzvy k odstranění pochybností), pak soud konstatuje, že přestože správce daně pochybil, když na rozhodnutí uvedl jiné datum, než kdy bylo rozhodnutí podepsáno, tato skutečnost sama o sobě nemůže mít za následek nezákonnost rozhodnutí, jelikož v dané věci je zřejmé, že žalobce tímto pochybením na svých právech nikterak zkrácen nebyl a tato skutečnost ani nemohla mít vliv na výrok rozhodnutí správce daně. Totéž platí mutatis mutandis i o pochybeních správce daně v případě výzvy k odstranění pochybností, která vedle data podpisu neobsahovala ani poučení. Ani absence poučení v takovém dokumentu však podle názoru soudu nemohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí.

Žalobce dále rozsáhle napadá postup správce daně při odběru vzorků, poučování žalobce, při analýze vzorků v CTL a rovněž namítá porušení služebních předpisů žalovaného. Ani těmto námitkám však soud nepřisvědčil, jelikož má za to, že se žalovaný se všemi uvedenými námitkami dostatečně a přesvědčivě vypořádal v napadených rozhodnutích, kde pečlivě popsal celý proces odběru a analýzy vzorků, přičemž tento popis má oporu v provedeném dokazování obsaženém ve správním spise. Skutečnosti uvedené ve správním spise nikterak nenaznačují, že by v projednávané věci došlo k manipulaci se vzorky a argumenty žalobce jsou v tomto ohledu čistě hypotetické (že by k záměně teoreticky mohlo dojít). Žádným důkazem však nebylo prokázáno, že by k takové manipulaci či záměně skutečně došlo. Žalovaný se řádně zabýval zjištěnými skutečnostmi (včetně svědeckých výpovědí) a dospěl k závěru, že žalobce neuvádí žádné skutečnosti (které ani jinak ze spisu nevyplývají) nasvědčující pochybení při odběru vzorků, přičemž soud tento závěr sdílí a znovu opakuje, že argumenty žalobce jsou ryze hypotetické a nezakládají podezření na skutečné pochybení pracovníky správce daně. Soud tak nemá důvod se domnívat, že by došlo k porušení čl. 4 odst. 3 služebního předpisu č. SP 18/2008. Argumentace žalobce je založena na svědeckých výpovědích popisujících pracoviště správce daně, ze kterých však případná kontaminace vzorků či manipulace s nimi nikterak neplyne a závěr žalovaného, že tato možnost je ryze teoretická, tedy ob stojí i ve světle provedených svědeckých výpovědí. Také odkazy žalobce na možné pochybení pracovníka správce daně při odběru vzorků v jiném případě nejsou pro projednávanou věc relevantní, jelikož se netýkají projednávaného případu. Napadá-li žalobce úvahy žalovaného o příčině zjištěného nesprávného množství denaturačních činidel jako nepřipustnou spekulaci, pak soud nemůže než souhlasit se žalovaným, který ve svých rozhodnutích zdůraznil, že pro jeho závěr je rozhodná sama skutečnost, že denaturace nebyla řádně provedena – tj. že v odebraných vzorcích bylo nedostatečné (či naopak přílišné) množství denaturačních látek. Že žalovaný v rozhodnutí uvedl na základě svých zkušeností rovněž možné příčiny tohoto stavu (nedostatečné promíchání denaturačních látek), nic nemění na zjištěné skutečnosti rozhodné pro doměření daně, totiž na nesprávně provedené denaturaci. Pokud žalobce namítá, že se k jím tvrzenému „zásadnímu porušení služebních předpisů.....konkrétně služebního předpisu č. MP 01-02“ žalovaný nevyjádřil, pak soud odkazuje na str. 6-7 napadených rozhodnutí, kde se žalovaný uvedenou námitkou zabýval a podle názoru soudu se s ní (vzhledem k její obecnosti) dostatečně přesvědčivě vypořádal. Důvodné nejsou ani námitky, že nebyla dodržena správní praxe správce daně ohledně provedení kontroly užití lihu pro schválený účel. Soud má za to, že se žalovaný v napadených rozhodnutích dostatečně vypořádal s touto námitkou a řádně

zdůvodnil, proč v daném případě nebyl způsob užití lihu zkoumán a rovněž se přiklání k závěru, že pro účely projednávané věci (posouzení řádnosti provedení denaturace lihu), je kontrola jeho užití pro schválený účel nadbytečná.

Rovněž námitka žalovaného spočívající v tvrzeném porušení čl. 15 odst. 7 služebního předpisu č. SP 25/2009 není důvodná. Toto ustanovení hovoří o nutnosti předchozí konzultace s CTL „v případě pochybností“, ze spisu však nevyplývá, že by správce daně v době odběru vzorků nějaké pochybnosti měl (ty vznikly až po následné analýze vzorků). Jelikož ze spisu nikterak nevyplývá, že by v době odběru měl správce daně o postupu denaturace nějaké pochybnosti, nebylo ani důvodu, aby postupoval podle čl. 15 odst. 7 služebního předpisu č. SP 25/2009.

Žalobce dále zpochybnil množství lihu, ze kterého byla doměřena spotřební daň, když uvedl, že množství 8795 litrů bylo převáženo ve dvou komorách cisterny, přičemž správce daně odebral vzorky pouze z jedné z nich a nemohl tak doměřit daň z celého množství. Ani této námitce však soud nepřisvědčil. Ze správního spisu (konkrétně z dodacího listu č. 100412, ze záznamu o zvláštní vsádkové denaturaci lihu a z protokolu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 2484/2011-177500-024-den.) jednoznačně vyplývá, že 8795 litrů se nacházelo v jedné komoře cisterny (komoře č. 4), ze které byly rovněž odebrány vzorky. Postup správce daně byl tak správný.

Žalobce konečně namítá nepřezkoumatelnost postupu CTL při analýze vzorků, jelikož ta byla provedena zčásti za použití neakreditovaných metod. Tutu námitku soud rovněž jako důvodnou neposoudil. Soud má za to, že uvedená námitka by mohla být důvodná pouze v případě, že by žalobce tvrdil (a své tvrzení prokázal), že použité neakreditované metody (které jsou v protokolech o zkouškách řádně uvedeny) vedly k nesprávnému výsledku zkoušky. Nic takového však žalobce netvrdil ani neprokázal a jeho argumentace je v této věci pouze formální, spočívající v samotném faktu použití některých neakreditovaných metod při analýze vzorků. Tento fakt sám (bez toho, aniž by byla zpochybněna správnost výsledné analýzy) však dle názoru soudu nemůže založit nezákonnost napadených rozhodnutí.

Žalobce dále namítá některá procesní pochybení správce daně – konkrétně skutečnost, že mu nebylo předáno „poučení kontrolovaného subjektu“, nebyl seznámen se služebními předpisy a rovněž namítá nejasnost výzvy k odstranění pochybností a nedostatečnost výroku rozhodnutí správce daně.

Pokud jde o „poučení kontrolovaného subjektu“, pokládá soud postup správce daně, který jej předal žalobci jednou, přičemž zástupce žalobce souhlasil s tím, že platí i pro další kontroly v daném roce, za dostatečný. Za situace, kdy u žalobce probíhá v průběhu roku množství kontrol, není účelné, aby mu totéž poučení bylo předáváno opakovaně. Jelikož žalobce sám vyslovil s takovým postupem souhlas, nemůže se následně dovolávat nezákonnosti napadených rozhodnutí kvůli postupu správce daně, se kterým sám souhlasil.

Pokud jde o neseznámení žalobce se služebními předpisy, pak soud souhlasí, že se jedná o pochybení správce daně, které žalovaný v odvolacím řízení nahradil ne zcela bezvadným způsobem (předložením předpisů ve verzích, které již byly mezitím novelizovány), nicméně tato vada nemohla podle názoru soudu mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, a to především s ohledem na to, že žalobce byl se služebními předpisy celní správy zjevně dobře seznámen (jak vyplývá z jeho argumentace během celého správního řízení).

Důvodná není ani námitka spočívající v tvrzené nejasnosti výzvy k odstranění pochybností. Soud má za to, že v kontextu celé věci bylo žalobci zcela jasné, v čem pochybnost správce daně spočívá. K tomuto závěru vede soud jednak skutečnost, že žalobci byly zaslány výsledky analýzy odebraných vzorků z CTL a jednak chování žalobce v průběhu správního řízení, když ze všech jeho podání je nepochybné, že je mu zřejmý důvod pochybností správce daně o jeho dodatečném daňovém přiznání.

Konečně není důvodná ani námitka spočívající v údajně nedostatečném odůvodnění rozhodnutí správce daně. Soud má za to, že rozhodnutí správce daně obsahuje řádné odůvodnění a je tak přezkoumatelné. Dílčí nesprávnosti odůvodnění byly opraveny žalovaným, a to zcela v souladu s důsledným uplatněním apelačního principu v daňovém řízení.

Žalobce konečně namítl porušení svých práv v řízení před správcem daně, jelikož mu nebylo umožněno nahlédnout do kompletního spisu. Soud souhlasí se žalobcem, že postupem správce daně byl zkrácen na svých právech, nicméně žalovaný v průběhu odvolacího řízení tuto vadu zhojil, když obstaral veškeré chybějící části spisu a umožnil do nich žalobci nahlédnout. Vzhledem k důslednému uplatnění principu apelace v daňovém řízení (viz str. 7-8 tohoto rozhodnutí) je tento postup žalovaného dostatečný.

Dále žalobce argumentoval protizákonností postupu správce daně, který mu oznámil výsledky rozborů a vyzval jej k podání dodatečného daňového přiznání. Ani tato námitka není důvodná. Soud na uvedeném postupu neshledává ničeho protizákonného a naopak jej vnímá jako projev vstřícnosti správce daně, který zaslal žalobci výsledky rozborů, které zpochybňovaly správnost jeho řádného daňového přiznání a dal mu tak možnost k dobrovolnému podání dodatečného daňového přiznání.

Soud tedy shrnuje, že přes některá dílčí pochybení správce daně netrpí rozhodnutí žalovaného a řízení, které jim předcházelo, takovými vadami, že by měly za následek jejich nezákonnost.

Z výše uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji zamítl podle ustanovení § 78 odst. 7 s.ř.s.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému pak náklady nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení : 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, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, její zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 26. března 2015

Olga Stránská, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost:
Alena Léblová