



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.**, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem v Praze 4, Budějovická 7, o přezkoumání rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava ze dne 31.12.2012 č.j. 4824-2/2012-140100-21, č.j. 53/13-2/2012-140100-21 a č.j. 4709-2/2012-140100-21, ve věci spotřební daně z lihu,

takto:

- I. Rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava ze dne 31.12.2012 č.j. 4824-2/2012-140100-21, č.j. 53/13-2/2012-140100-21 a č.j. 4709-2/2012-140100-21 se **zrušují** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 9.000,- Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Podanými žalobami se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava (jehož působnost přešla s účinností od 1.1.2013 dle ust. § 81 odst. 1 a § 82 odst. 1 zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, v platném znění na Generální ředitelství cel – dále jen „žalovaný“) ze dne 31.12.2012 č.j. 4824-2/2012-140100-21, č.j. 53/13-2/2012-140100-21 a č.j. 4709-2/2012-140100-21, jimiž byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Celního úřadu Frýdek-Místek ze dne 9.8.2012 č.j. 10132/2012-046100-024, ze dne 27.8.2012 č.j. 10920/2012-046100-024 a ze dne 9.8.2012 č.j. 10133/2012-046100-024, kterými byla žalobci dodatečně vyměřena spotřební daň z lihu podle pomůcek za zdaňovací období měsíců srpna, září a června 2011.

V podaných žalobách žalobce namítl tyto žalobní body:

- 1) Postup správního orgánu I. stupně byl nezákonný, neboť dodatečný platební výměr vydaný podle ust. § 143 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen daňový řád) může být vydán jedině na základě daňové kontroly, kterou však správce daně neprovedl. Správce daně neměl žádné důkazy, měl jen pocit, což však nestačí k tomu, aby vydal dodatečný platební výměr. Správce daně daňovou kontrolu nenařídil zřejmě proto, že by se dostal do vlastních protichůdných tvrzení, neboť každý účetní rok lihové evidence se uzavírá k 30.9. běžného roku a v roce 2011 správce daně potvrdil, že žalobce má lihovou evidenci v pořádku a neměl k ní žádné výhrady.
- 2) Žalobce byl v průběhu daňového řízení nápomocen k objasnění celé věci, podal dodatečné daňové přiznání a provedl vše, co mu správce daně nařídil, proto nelze stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek. Odvolací orgán nepostupoval v souladu s ust. § 114 odst. 4 daňového řádu, když nezkoumal pouze dodržování zákonných podmínek pro použití pomůcek jakožto způsobu stanovení daně.
- 3) Žalobce vznesl konkrétní námitky k protokolům o zkouškách provedených celně technickou laboratoří (dále jen CTL), a to ve vztahu ke každému z napadených rozhodnutí.
 - a) K prvnímu napadenému rozhodnutí uvedl, že v protokolu o laboratorní zkoušce CTL je v tabulce výsledků zkoušek uvedena hodnota hustoty v gramech, avšak v odborném stanovisku (tj. v závěrečné části protokolu) je uveden údaj o hustotě zcela odlišný. Vzhledem k uvedenému má žalobce za to, že protokol byl vytvořen účelově. Dále uvedl, že kontrolní zjištění byla vyvrácena rozbořem jeho vlastního kontrolního vzorku.
 - b) Ve vztahu k druhému z napadených rozhodnutí žalobce namítl, že i v tomto případě byly závěry laboratorních šetření provedených CTL vyvráceny rozbořem jeho vlastního kontrolního vzorku.
 - c) Ve vztahu ke třetímu z napadených rozhodnutí zpochybnil věrohodnost protokolu CTL, neboť se v něm uvádí, že byla zjištěna přítomnost látek benzylethyletheru, dimethylanilinu a ethyl N-(dimethylfenyl)karbamatu, avšak bez uvedení množství. Dále namítl, že v protokolu není uvedeno, jak

CTL svá zjištění prokázala. Pochybnost spatřuje také v tvrzení CTL, že vzorek neodpovídá v kvalitativních parametrech hodnotám uvedeným v příloze 3 vyhlášky č. 141/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobu, skladování a zpracování lihu, v platném znění vzhledem k přítomnosti 2-propanolu (vyšší alkohol) a benzoátového aniontu (tato látka ve výsledku zkoušek vůbec není uvedena).

Žalovaný ve vyjádřeních uvedl k námitce neprovedení daňové kontroly, že ust. § 143 odst. 3 daňového řádu předpokládá dvojí možnou situaci, buď správce daně zjistí důvody k doměření daně v rámci daňové kontroly, nebo získá jiným způsobem důkazy či jiné indicie k tomu, že je nutná změna poslední zjištěné výše daně, a vyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání (§ 145 odst. 2 daňového řádu). Daňová kontrola tedy není jediným způsobem zjištění důvodů pro doměření daně. V posuzované věci byly rozhodné skutečnosti zjištěny při kontrolní činnosti pracovníků správce daně v rámci kontroly denaturace lihu na základě laboratorních expertíz provedených CTL u odebraných vzorků. Daňová kontrola je oprávněním správce daně a nikoliv jeho povinností. Správce daně měl pro stanovení daně dostatek důkazů získaných mimo daňovou kontrolu a byl tak oprávněn stanovit daň. Ze strany správce daně se nejednalo o nepodložená zjištění, ale o důkazně doložené skutečnosti svědčící povinnosti žalobce přiznat a zaplatit spotřební daň z lihu za uvedená zdaňovací období. Žalobce na základě výzvy správce daně dle ust. § 145 odst. 2 daňového řádu podal daňová přiznání ve výši daně 0 a v dalším řízení byl vyzván k odstranění pochybností výzvou podle ust. § 89 daňového řádu. Žalobcem následně nebyly uplatněny žádné důkazy svědčící o opaku zjištění správce daně. Pouze opakovaně bez jakýchkoliv podkladů tvrdil, že si není vědom vzniku dodatečné daňové povinnosti. Dále žalovaný uvedl, že žalobce neposkytl potřebnou součinnost k odstranění pochybností, neprokázal skutečnosti uvedené v dodatečném daňovém přiznání ani po výzvě k odstranění nedostatků a tím nesplnil zákonem uloženou povinnost podle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu a daň mu byla stanovena podle pomůcek. K třetímu žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že v případě protokolu CTL vztahujícímu se k prvnímu z napadených rozhodnutí je pravdou, že hodnoty v protokolu o zkoušce se liší, nicméně jedná se o chybu v psaní, kdy nedopatřením došlo k překlepu části V. protokolu (odborná stanoviska a interpretace). Nicméně tato chyba v psaní nic nemění na skutečnosti, že odebraný vzorek byl již před denaturací denaturovaný přípravkem 8,4 % h.m. (96,3 ml/la) 2-propanolu. Z provedené analýzy vyplývá, že líh použitý jako vstupní surovina do procesu denaturace neměl parametry lihu čistého, velejemného, neutrálního. Nejednalo se o líh, který žalobce pro účely provedené předmětné denaturace oficiálně nakoupil a přijal do daňového skladu. Ve vztahu k druhému z napadených rozhodnutí k tomuto žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že zkoušky odebraných vzorků prováděla jedna a tatáž akreditovaná CTL, její akreditace je zaměřena na konkrétní zkušební postupy a metody pro chemické a fyzikálně chemické zkoušky, pro celní, daňové a další kontrolní účely, což jí dodává „punc důvěryhodnosti“ i vzhledem k prováděným pravidelným kontrolám nezávislým orgánem, který ručí za správnost prováděných postupů, jimž byla udělena akreditace

(Český institut pro akreditaci). K námitkám žalobce ohledně protokolu CTL vztahujícímu se ke třetímu rozhodnutí žalovaný uvedl, že u zkoušek, kde se zjišťuje přítomnost konkrétních látek, se zjistí pouze, zda tam uvedené látky jsou, nejedná se o kvantitativní metody, kde by se uvádělo množství zjišťované látky. Pokud jde o přítomnosti benzoátového aniontu, je-li ve vzorku kyselina benzoová, je tam tedy i benzoátový anion, což je ve výsledcích uvedeno. Žalovaný navrhl zamítnutí žalob.

Ve vyjádření ze dne 22.4.2013 žalobce namítl nepravdivost tvrzení žalovaného, že neposkytl potřebnou součinnost k odstranění pochybností a nesplnil zákonem uloženou povinnost. Po celou dobu řízení na všechno reagoval v zákonných lhůtách a provedl vše, co mu bylo uloženo. Žalobce proto neví, kterou konkrétní nesoučinnost má žalovaný na mysli. Žalobce dále poukázal na povinnost správce daně vyplývající z ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, tj. prokázat existenci skutečností vyvracejících správnost účetnictví evidencí a záznamů, pakliže je daňová povinnost správcem daně stanovena odlišně.

Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen s.ř.s.) a byl vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobě (ust. § 75 odst. 2 s.ř.s.).

Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že žalobce provozuje daňový sklad – zvláštní lihovar. Správcem daně byly ve sledovaných zdaňovacích obdobích při místním šetření spojeném s denaturací lihu odebrány vzorky lihu a denaturačních činidel a předány CTL k provedení laboratorních zkoušek. Odběru vzorků byl žalobce, resp. jeho zmocněnec přítomen a byly mu také předány kontrolní vzorky pro jeho potřebu. Protokoly o zkoušce vyhotovenými CTL bylo zjištěno, že ve všech třech případech vzorky neodpovídají kvalitativním znakům předepsaným příslušnou vyhláškou, když prokázanou přítomností látek specifikovaných v protokolech o laboratorních zkouškách v kontrolovaném vzorku bylo zjištěno, že líh před denaturací již obsahoval denaturační prostředek. Na základě těchto výsledků předvolal správce daně za účelem podání svědecké výpovědi D. K., který byl přítomen odběru vzorků jako zmocněnec žalobce. Jeho výslech proběhl za přítomnosti žalobce (protokol ze dne 27.9.2011 č.j. 6260-6/2011-0461-024). Dále byl sepsán protokol o ústním jednání s žalobcem, který byl seznámen s provedenou analýzou odebraných vzorků (protokol ze dne 17.10.2011 č.j. 6260-08/2011-0461-024). Další ústní jednání s žalobcem proběhlo dne 16.11.2011, kdy byl seznámen se záznamem ve věci prověření faktury vystavené dodavatelem Lihovar Budeč spol. s r.o. ze dne 9.7.2009. Dne 21.11.2011 vydal správní orgán I. stupně výzvu podle ust.

§ 145 odst. 2 daňového řádu, kterými vyzval žalobce k podání dodatečných daňových přiznání. Žalobce podal dodatečná daňová přiznání ke všem třem zdaňovacím obdobím dne 1.12.2011 s uvedenou daní ve výši 0. Správce daně výzvou podle ust. § 89 daňového řádu vyzval žalobce k odstranění pochybností o správnosti údaje co do množství vybraných výrobků a výše přiznané daně. Žalobce se dne 23.12.2011 dostavil ke správci daně a zpochybnil údaje uvedené v protokolech o laboratorních zkouškách CTL, neboť obsahují nepřesnosti, eventuelně některé údaje schází. Své pochybnosti nijak blíže neupřesnil. Uvedl, že vzhledem k pochybnostem předá referenční vzorky pořízené správcem daně jinému státnímu orgánu k provedení kontrolního rozboru. Rozhodnutími ze dne 9.8. a 27.8.2012 správní orgán I. stupně vydal dodatečné platební výměry, jimiž žalobci vyměřil spotřební daň z lihu za příslušná zdaňovací období. Proti těmto rozhodnutím podal žalobce odvolání, v němž namítl konkrétní pochybnosti k protokolům o zkouškách CTL ve vztahu ke všem odebraným vzorkům. V průběhu odvolacího řízení žalobce doplnil své odvolání protokoly o laboratorních zkouškách kontrolních vzorků vypracované Zdravotním ústavem se sídlem v Ostravě, Centrum hygienických laboratoří, aniž by cokoliv bližšího k předloženým listinám uvedl. O podaném odvolání bylo rozhodnuto napadenými rozhodnutími žalovaného.

První žalobní bod, v němž žalobce namítá, že dodatečné platební výměry nemohly být podle ust. § 143 odst. 3 daňového řádu vydány, když nebyla správcem daně provedena daňová kontrola, krajský soud důvodným neshledal. Ust. § 143 odst. 3 daňového řádu ve větě první stanoví, že k doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly, avšak současně ve větě druhé uvádí, že zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle ust. § 145 odst. 2 daňového řádu. Správce daně na případ žalobce neaplikoval ust. § 143 odst. 3 věty první, ale věty druhé, když na základě laboratorních výsledků CTL důvodně předpokládal, že daň bude doměřena, a proto učinil dne 21.11.2011 výzvy ve smyslu ust. § 145 odst. 2 daňového řádu, jimiž žalobce vyzval, aby podal dodatečná daňová přiznání. Také z ust. § 147 daňového řádu, jež je dle systematiky daňového řádu součástí společných ustanovení pro nalézací řízení, vyplývá, že daň může být stanovena výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popř. na základě výsledku postupu k odstranění pochybností, který je upraven v ust. §§ 89 – 90 daňového řádu. V posuzované věci správce daně poté, co obdržel daňová přiznání žalobce, v nichž je přiznána daňová povinnost ve výši 0, učinil vůči žalobci výzvu k odstranění pochybností ve smyslu ust. § 89 daňového řádu. Tímto postupem se další řízení dostalo do režimu postupu k odstranění pochybností ve smyslu ust. §§ 89 – 90 daňového řádu. Žalobce na výzvu reagoval tak, že se dostavil ke správci daně a sdělil, že nechá provést laboratorní šetření kontrolních vzorků, které měl k dispozici. Následně však žalobce zůstal v nečinnosti a avizované důkazy správci daně nepředložil. Správce daně ve dnech 9.8. a 27.8. vydal prvostupňová rozhodnutí, jimiž

žalobci doměřil daň za sledovaná zdaňovací období. Pokud tedy žalobce v prvním žalobním bodě namítl, že dodatečné platební výměry nemohly být vydány, jelikož u něj neproběhla daňová kontrola, není tento žalobní bod důvodný, neboť jak plyne ze shora uvedené argumentace, daňová kontrola není nezbytnou podmínkou pro dodatečné vyměření daně správcem daně. Rovněž se nelze ztotožnit s tvrzením žalobce, že správce daně neměl žádné důkazy ke svým pochybnostem, které by ho opravňovaly k vydání napadených rozhodnutí, že měl pouze pocit, který je však sám o sobě nedostačující. Správce daně měl zcela jednoznačné důkazy v podobě laboratorních zkoušek CTL, takže jeho pochybnosti nebyly pouze pocitové, ale byly důkazně podloženy.

V druhém žalobním bodě žalobce předně zpochybnil přechod správce daně na pomůcky. Zdůraznil, že v průběhu daňového řízení byl nápomocen objasnění pochybností, podal dodatečná daňová přiznání a provedl vše, co po něm správce daně požadoval. Není mu proto zřejmé, v čem spočívá nedostatečná součinnost, která byla důvodem k přechodu na pomůcky. Krajský soud přisvědčuje žalobci v tom, že správní orgány obou stupňů ve svých rozhodnutích nespecifikovaly konkrétní podobu nedostatečné součinnosti žalobce, která byla důvodem přechodu na pomůcky a v tomto ohledu jsou obě rozhodnutí nepřezkoumatelná. Oba správní orgán popsaly postup správního řízení včetně všech kroků žalobce, z jejichž sledu vyplývá, že se správcem daně spolupracoval v požadované míře, což je ostatně potvrzeno také obsahem správních spisů. Z obsahu rozhodnutí se lze pouze domnívat, že nedostatek součinnosti je zřejmě spatřován v nedostatku předložení vlastních důkazů k předmětu zjištění. Výslovně to však správní orgány neuvádějí. Vzhledem k jinak aktivnímu přístupu žalobce k samotnému řízení však bylo nezbytné uvést, v čem konkrétně je nedostatečná součinnost spatřována, aby žalobce mohl např. doplnit odvolání či jiným způsobem reagovat s vědomím právní jistoty plynoucí z řádně zdůvodněného postupu a rozhodnutí správce daně. Základní otázkou však je, zda vůbec bylo v posuzované věci dodatečné vyměření daně realizováno podle pomůcek. Soud považuje za nutné zdůraznit, že obsahem správního spisu má za prokázané, že správcem daně byla provedena řada důkazů: výslech svědka, výslech žalobce, laboratorní zkoušky, prověřené dodavatelské faktury. V rozhodnutích správního orgánu I. stupně skutečnost, že se jedná o vyměření daně podle pomůcek, vyplývá ze záhlaví rozhodnutí. Správní orgán I. stupně pak v odůvodnění svých rozhodnutí popisuje a vyhodnocuje jednotlivé důkazy, které ve věci provedl a v části odůvodnění označené jako doměřovací řízení pak upřesnil, jakým způsobem byly daně co do výše vypočteny. Žalovaný v napadených rozhodnutích uvádí způsob vyměření daně podle pomůcek rovněž v záhlaví a dále v části III odůvodnění uvádí, že jde o stanovení daně podle pomůcek, zabývá se otázkou jejich přiměřenosti a v obecné rovině uvádí zákonné předpoklady přechodu na pomůcky. V bodě [14] pak popisuje, jakým způsobem byla v rámci hodnocení pomůcek stanovena konkrétní výše daně. V části IV napadených rozhodnutí však žalovaný podklady napadených rozhodnutí

hodnotí z hledisek principů důkazního řízení a výslovně uvádí, že „...byly zajištěny příslušné důkazní prostředky, následně byly provedeny důkazy a tyto vyhodnoceny.“ Citovaným i navazujícím textem této části odůvodnění žalovaný potvrzuje, že ve věci proběhlo dokazování, čímž se však dostává do rozporu s předchozím obsahem odůvodnění, v němž tvrdí, že daně byly stanoveny podle pomůcek, jakož i do rozporu se záhlavím napadených rozhodnutí, kde vymezuje, způsob vyměření daně podle pomůcek. Postup žalovaného (ale také prvostupňového správce daně) je nejednoznačný také z pohledu ust. § 98 odst. 1 daňového řádu, který stanoví „Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek...“ Zákonou podmínkou přechodu na pomůcky není jen nesplnění povinnosti daňového subjektu, ale také to, že v důsledku toho nelze daň stanovit dokazováním. Tyto dvě podmínky musí být splněny kumulativně. Samotné nesplnění důkazní povinnosti daňovým subjektem ještě nemusí znamenat, že je vyloučeno stanovení daně dokazováním (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.7.2006 č.j. 2 Afs 132/2005-71). Na základě popsanych rozporů v napadených rozhodnutích nelze dospět k jinému závěru než, že rozhodnutí žalovaného jsou vnitřně rozporná a není z nich jednoznačně seznatelné, zda k doměření daní došlo na základě pomůcek nebo dokazováním. Napadená rozhodnutí jsou tedy z uvedených důvodů nepřezkoumatelná.

Třetí žalobní bod shledal krajský soud částečně rovněž důvodným. Žalovaný se v napadených rozhodnutích vypořádal s námitkami žalobce pouze odkazem na žalobcem předložené protokoly o laboratorních zkouškách kontrolních vzorků, z nichž je seznatelné, že se vzorky bylo manipulováno, když předmětem kontrolního laboratorního rozboru nebyly vzorky opatřené pečeti správce daně, ale vzorky byly zapečetěny firmou Ekocentrum dne 20.9.2012. Proti tomuto hodnocení žalovaného nelze ničeho namítat, neboť z uvedených údajů je jednoznačné, že se vzorky odebranými správcem daně bylo v následujícím období manipulováno, takže nemohou mít dostatečnou vypovídací hodnotu, zejména nemohou být srovnávány se vzorky, které byly předmětem rozboru CTL. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani vysvětlení žalobce, že vzorky odevzdal dvěma kontrolním subjektům, aby měl jistotu ohledně laboratorních výsledků. Identičnost vzorků byla porušena, žalobce navíc nepředložil laboratorní rozbor provedené druhým kontrolním subjektem, tj. tím, který měl k dispozici vzorky originálně zapečetěné správcem daně. Nedostatkem rozhodnutí žalovaného (a to zejména ve vztahu k prvnímu a třetímu z napadených rozhodnutí) však je, že se nevypořádal se zcela konkrétními námitkami, které žalobce vznesl k obsahům protokolů o zkouškách provedených CTL, tj. především rozpory v údajích týkajících se hustoty vzorku absence množství zjištěných látek ve vzorku. S těmito námitkami se žalovaný vypořádal až ve vyjádřeních k žalobám, což však soud nemohl zohlednit, neboť taková argumentace není součástí odůvodnění

napadených rozhodnutí. Také v tomto ohledu jsou tedy rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelná, když se nevypořádal s konkrétními odvolacími námitkami žalobce.

Na základě shora uvedené argumentace krajský soud napadená rozhodnutí podle ust. § 76 odst. 1 s.ř.s. zrušil pro vady řízení spočívající v nesrozumitelnosti rozhodnutí (ust. § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s.) a současně věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). Při novém projednání věci je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobci, který měl ve věci úspěch, vznikly s tímto řízením náklady zaplacením soudních poplatků v celkové výši 9.000,- Kč. Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění (dále jen o.s.ř.), týkající se nabytí právní moci rozhodnutí, stanovil soud žalovanému k plnění lhůtu 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (ust. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159 a § 168 o.s.ř.).

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

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

V Ostravě dne 27. listopadu 2014

JUDr. Monika Javorová

předsedkyně senátu