



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **Obila, a.s.**, se sídlem Kutná Hora, Karlov 196, zastoupeného JUDr. Jiřím Voršílkou, advokátem se sídlem Praha 1, Opletalova 4, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Praha 2, Žitná 12, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2004, čj. 2661/04-130, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 3. 2006, čj. 7 Ca 120/2004 - 61,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 22. 3. 2006, čj. 7 Ca 120/2004 - 61, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 26. 5. 2004, čj. 2661/04 - 130, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Kutné Hoře ze dne 8. 9. 2003, čj. 45054/03/038920/0524, jímž byla žalobci doměřena spotřební daň z lihu a lihovin za zdaňovací období září 1999 ve výši 217 969 Kč.

Rozhodnutí o odvolání napadl žalobce žalobou podanou u Městského soudu v Praze (dále též „městský soud“), v níž shodně jako v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru uvedl, že žalovaný neúplně a nesprávně zjistil skutkový stav věci a na základě provedených důkazů dospěl k nesprávným zjištěním. Rovněž nesprávně posoudil význam účasti pověřeného zaměstnance finančního úřadu při denaturaci lihu podle § 9

odst. 1 zákona č. 61/1997 Sb., o lihu, v platném znění (dále jen „zákon o lihu“) a chybně vyhodnotil způsob provedení odběru vzorků, které byly v rozporu s § 31 odst. 2 a odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) použity jako důkazní prostředek. Správce daně uplatňuje jako stěžejní důkaz o neprovedení denaturace lihu vzorky odebrané při kontrole prováděné denaturace, ty však dle žalobce nelze považovat za dostatečný důkaz, neboť byly odebrány předčasně, tj. před ukončením procesu denaturace. Žalovaný na žalobce přenáší důsledky nesprávného postupu správce daně při odebírání vzorků a při hodnocení jejich významu.

Městský soud rozsudkem ze dne 22. 3. 2006, čj. 7 Ca 120/2004 - 61 žalobu pro nedůvodnost zamítnul. Neztotožnil se s žalobcovou námitkou ohledně zjištění skutkového stavu. Nepřisvědčil ani žalobcovu tvrzení, že předložením protokolu o místním šetření ze dne 29. 9. 1999 bylo prokázáno splnění podmínek pro osvobození od daně podle § 29 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Účast pověřeného zaměstnance Finančního úřadu v Kutné hoře (dále též „finanční úřad“) neosvědčuje, že líh byl náležitě denaturován, ale pouze to, že denaturace proběhla. Obdobně nesprávná je námitka vztahující se k odběru vzorků před promícháním. Je věcí a v zájmu žalobce, aby odebrané vzorky potvrdily denuraci. Nezajistil-li žalobce promíchání směsi před odběrem vzorků, nemůže uplatňovat námitky ohledně nesprávně provedeného odběru. Taktéž nebyl shledán důvodným žalobcův argument o správnosti denaturace vycházející z celkového množství denaturačního prostředku a lihu, poněvadž denaturace probíhala v osmi samostatných barelech a z protokolů ani vyjádření žalobce nevyplývá, že by do každého barelu bylo nalito přesně odměřené stejné množství denaturačního prostředku. Městský soud nakonec odmítnul žalobcův návrh na provedení dalšího dokazování (výslechem zaměstnanců žalobce V. M. a Ing. Z. J., výslechem pověřeného zaměstnance správce daně K. M. a znaleckým posudkem z oblasti chemie) z důvodu, že v daném případě byl podstatný rozbor odebraných vzorků provedený Celně technickou laboratoří Ministerstva financí – Generálního ředitelství cel, se sídlem v Praze (dále jen „celně technická laboratoř“). Při jednání před soudem byly na žalobcův návrh provedeny další důkazy (konkrétně písemností Ministerstva zdravotnictví: návrhem na uvedení přípravku Glykoteck do oběhu a certifikátem na Glykoteck, prohlášením o shodě a podnikovou normou stěžovatele) k prokázání skutečnosti, že denaturace proběhla v souladu s požadavky kladenými na výrobu přípravku Glykoteck.

Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek městského soudu včasnou kasační stížností a domáhal se zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci k novému projednání a rozhodnutí. Stěžovatel ve své kasační stížnosti neidentifikuje důvod odkazem na konkrétní ustanovení § 103 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), nicméně z obsahu podání Nejvyšší správní soud vyvodil, že se jedná o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatel městskému soudu vytknul nesprávné posouzení právní otázky, nesprávné hodnocení důkazů. Stěžovatel dostatečně prokázal jemu vzniklé právo na osvobození od spotřební daně, a to provedením denaturace podle § 9 odst. 1 a § 9 odst. 4 zákona o lihu. K prokázání svého nároku předložil protokol o místním šetření ze dne 29. 9. 1999, čj. 38016/99/038930/1854, jehož součástí byl i záznam o provedení denaturace

ze dne 29. 9. 1999 a protokol o provedení výroby Glykotecku č. 668/21 z téhož dne. Stěžovatel nesouhlasí s důkazní silou, kterou městský soud přisoudil protokolu o místním šetření, neboť ten dle názoru soudu pouze osvědčuje, že denaturace proběhla za přítomnosti pověřeného pracovníka finančního úřadu, avšak již neprokazuje kvalitu denaturace ani povahu výsledného produktu. Městský soud nesprávně posoudil význam účasti pověřeného zaměstnance správce daně při denaturaci. Stěžovatel se neztotožňuje s názorem městského soudu, který nepřiznal důkazní hodnotu protokolu o místním šetření z důvodu, že pracovníci správce daně nemají potřebnou kvalifikaci, a proto nemohli osvědčit správnost provedené denaturace. Nemůže jít k tíži stěžovatele, že správce daně pověřil dohledem nad denaturací osobu bez potřebné kvalifikace. Městský soud opomněl, že vydáním záznamu o denaturaci je osvědčováno splnění podmínek denaturace, což vyplývá z ustanovení § 9 odst. 4 zákona o lihu. Předmětný zákon nestanoví správci daně žádnou lhůtu pro potvrzení záznamu o provedené denaturaci a ponechává mu tak dostatečný prostor pro řádné ověření provedené denaturace. Pokud by měly být důkazem o kvalitě denaturace odebrané vzorky, nemohl by finanční úřad potvrdit záznam o provedení denaturace dříve, než budou známy výsledky rozborů odebraných vzorků.

Městský soud se podle stěžovatele dále dopustil pochybení při hodnocení důkazů, neboť přenesl důkazní břemeno na stěžovatele. Na protokol o místním šetření je třeba v souladu s § 134 o. s. ř. pohlížet jako na správný, není-li prokázán opak. Jeho součástí je záznam o provedení denaturace a protokol o provedení výroby Glykotecku, což jsou povinně uváděné záznamy, a jejich nevěrohodnost, neprůkaznost či nesprávnost musí podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu prokázat správce daně. Žalovaný neprokázal, že k provedení denaturace nedošlo a žádným relevantním způsobem nevyvrátil informace uvedené v protokolu o místním šetření. Pokud městský soud dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal splnění podmínek pro osvobození od spotřební daně, aniž by se věrohodně vypořádal s důkazy navrhovanými stěžovatelem, vykládal by důkazní břemeno ústavně nekonformním způsobem. Městský soud neprovedl důkazy navrhované stěžovatelem, a přesto učinil závěr, že stěžovatel neprokázal skutečnosti rozhodné pro osvobození od spotřební daně. Ačkoliv důkazní břemeno leželo na žalovaném, žalobce hodlal prokázat skutečnosti odůvodňující jeho nárok na osvobození od daně navržením dalších důkazů (výslechem pověřeného pracovníka finančního úřadu, znaleckým posudkem z oboru chemie k prokázání, že byly splněny požadavky na denaturovaný líh a dále výslechem zaměstnanců stěžovatele přítomných při provádění sporné denaturace), avšak městský soud je pro nadbytečnost odmítl.

Další výtky stěžovatele směřovala k nesprávnému posouzení průběhu denaturace. Stěžovatel odmítl závěr městského soudu, že vzhledem ke zvolenému způsobu denaturace mohl být líh s denaturačním prostředkem v jiném vzájemném poměru. Potvrzením protokolu o místním šetření stvrdil správce daně správnost denaturace vzhledem ke všem jednotlivým nádobám, ve kterých byla denaturace prováděna, a nikoliv pouze k souhrnu. Protokol o místním šetření, záznam o provedení denaturace a protokol o výrobě Glykotecku jsou důkazy zcela dostačující k osvobození od spotřební daně. Pokud žalovaný tvrdí, že výše uvedené listiny jsou nepravdivé a denaturace nebyla provedena řádně, musí je vyvrátit. Jediným důkazem pro tvrzení, že denaturace neproběhla, jsou rozborů celně technické laboratoře, se kterými však stěžovatel od počátku řízení nesouhlasí. Stěžovatel odmítá tvrzení městského soudu, že bylo v jeho zájmu, aby vzorky potvrdily

znehodnocení lihu, tzn. že měl zajistit promíchání denaturační směsi. Toto je nezákonné, neboť by mu tak vznikla povinnost, kterou stěžovateli zákon neukládá a přenesly by se tak na něj důsledky nesprávného potupu správce daně. Ustanovení § 15 odst. 7 daňového řádu neposkytuje stěžovateli možnost jakýmkoliv způsobem ovlivnit okamžik a způsob odebrání vzorků. Odběr vzorků před promícháním vyráběného Glykotecku (tedy před dokončením denaturace a bezprostředně po přidání denaturačního prostředku) nemá žádnou důkazní hodnotu a rozbor vzorků není schopen vyvrátit stěžovatelem předložené listiny potvrzující denaturaci.

Na základě uvedených skutečností stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 22. 3. 2006, čj. 7 Ca 120/2004 - 61 zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že setrvává na správnosti svého rozhodnutí o odvolání, jehož správnost potvrdil i městský soud, který se dostatečně zabýval všemi žalobními námitkami a podrobně zdůvodnil výrok svého rozsudku. Z těchto důvodů žalovaný navrhuje, aby kasační stížnost byla v celém rozsahu zamítnuta.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil, vázán rozsahem i důvody kasační stížnosti podle § 109 odst. 2 a odst. 3 s. ř. s. následovně:

Kasační stížnost je zčásti důvodná.

Ze správního a soudního spisu vyplynuly následující skutečnosti: Dne 29. 9. 1999 proběhla u stěžovatele výroba produktu Glykoteck v množství 7200 kg, k jehož zhotovení bylo použito 7668 litrů 96,41 % jemného lihu, 800 kg glycerinu a 0,5 l čpavkové vody. Výroba byla provedena v 8 barelech o objemu 1000 litrů. Během výroby, při které byl použitý líh denaturován glycerinem, byl přítomen pracovník Finančního úřadu v Kutné Hoře. Z jednoho náhodně zvoleného barelu vyráběného výrobku byly odebrány 3 vzorky (protokol o místním šetření čj. 38016/99/038930/1854), které byly dne 4. 5. 2001 zaslány k analýze celně technické laboratoři. Z rozboru ze dne 22. 8. 2001 vyplynulo, že líh v předloženém vzorku obsahuje 10,3 g/l glycerinu. V souladu s vyhláškou Ministerstva zemědělství č. 141/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobu, skladování a zpracování lihu, ve znění platném do 31. 3. 2000 (dále jen „vyhláška o technických požadavcích na výrobu, skladování a zpracování lihu“), byl glycerin povolen jako denaturační prostředek v minimálním množství 100 g/l; posuzovaný vzorek tak obsahoval přibližně desetkrát méně glycerinu než je stanoveno předpisem a na líh nebylo možno pohlížet jako na denaturovaný. Dne 22. 11. 2001 byl stěžovatel vyzván k podání daňového přiznání ke spotřební dani z lihu a lihovin za zdaňovací období září 1999, na což reagoval doručením negativního daňového přiznání a správce daně mu vyměřil platebním výměrem ze dne 12. 12. 2001 daňovou povinnost ve výši nula. Dne 3. 9. 2002 byla u stěžovatele zahájena daňová kontrola, na jejímž základě finanční úřad doměřil stěžovateli dodatečným platebním výměrem ze dne 8. 9. 2003, čj. 45054/03/038920/0524 spotřební daň z lihu a lihovin ve výši 217 969 Kč (za 931,49 litrů lihu). S ohledem na výsledky analýzy odebraných vzorků dospěl správce daně k závěru, že líh nebylo možné osvobodit od daně v souladu s ustanovení § 29 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních, neboť nebyl denaturován v souladu s právními předpisy. Proti danému dodatečnému platebnímu

výměru podal stěžovatel odvolání. Žalovaný podané odvolání zamítl svým rozhodnutím ze dne 26. 5. 2004, čj. 2661/04 - 130, jelikož neshledal v postupu finančního úřadu žádná pochybení. Námitku, že správce daně před odběrem výrobek nepromíchal, považoval žalovaný za bezpředmětnou, neboť výrobek měl být vyroben z denaturovaného lihu, a tudíž v kterékoliv části barelu by měl výrobek obsahovat stejně denaturovaný líh.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou, kdo měl v předmětném řízení a ve sporných otázkách důkazní povinnost ohledně správnosti prováděné denaturace. Přisvědčil stěžovateli v tom, že v předmětném sporu skutečně důkazní břemeno náleželo správci daně. Daňový řád rozděluje důkazní břemeno v daňovém řízení mezi daňový subjekt a správce daně. V souladu s § 31 odst. 9 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v podaném daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. Nesporné je, že stěžovatel měl povinnost prokázat svá tvrzení ohledně nároku na osvobození od spotřební daně z lihu a lihovin. Tomu dostal předložením protokolu o místním šetření. Na druhou stranu, správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem. Podle § 9 odst. 4 zákona o lihu musí provozovatel lihovaru o provedené denaturaci vyhotovit záznam, který následně potvrdí finanční úřad. Záznam o provedené denaturaci představuje povinný záznam vedený daňovým subjektem ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Správce daně musí své pochyby objektivně a přesvědčivě doložit a prostřednictvím jím předložených důkazů je proměnit v jistotu o tom, že záznam věrohodný či správný není. V předmětném případě tak činil výše zmíněným odborným posudkem celně technické laboratoře. Stěžovatel zpochybňoval daný odborný posudek jako relevantní důkaz žalobními námitkami a navrženými důkazy, které soud pro nadbytečnost neprovedl. Městský soud měl povinnost se vypořádat se stěžovatelovou argumentací a s jeho důkazními návrhy. Je nutno přisvědčit stěžovateli, že není správný názor městského soudu, že bylo věcí žalobce a v jeho zájmu, aby potvrdil znehodnocení lihu. Jak bylo uvedeno výše, stěžovatel doložil svůj nárok na osvobození od spotřební daně předložením předmětných listin, kterým svědčí presumpce správnosti a pravosti. Tímto okamžikem se důkazní břemeno přesunulo na správce daně, který měl prostřednictvím předložených důkazů, tedy expertizou celně technické laboratoře, spolehlivě vyvrátit správnost či pravost údajů uvedených v protokolech nebo záznamu.

Podstatná část kasační stížnosti se týkala otázky významu účasti zaměstnance správce daně při provádění denaturace lihu. Není správná stěžovatelova úvaha, že přítomnost pracovníka finančního úřadu při denaturaci potvrzuje taktéž i správnost jejího provedení; takovýto výklad je třeba považovat za mylný a nepřipustně extenzivní. Předně je třeba uvést, že v souladu s ustanovením § 9 odst. 1 zákona o lihu musí být pověřený zaměstnanec finančního úřadu vždy denaturaci přítomen, nerozhodne-li finanční úřad jinak. Uvedené ustanovení určuje postup při denaturaci lihu a stanovuje podmínky pro zajištění znehodnocení lihu, které znemožní jeho použití k pitným účelům. Pracovník finančního úřadu je oprávněn činit úkony v souvislosti se správou spotřební daně, zejména odebrat vzorky lihu a podrobit je expertize. Jeho přítomnost má především preventivní a dozorovou povahu. Zákonem byla zavedena proto, aby nedocházelo k fingovaným denaturacím a k daňovým únikům, popř. aby bylo možno na místě a ihned odstranit případné pochybnosti a spory ohledně postupu při denaturaci. V žádném případě však jeho

účast není důkazem o kvalitě denaturace ani o povaze vyrobeného produktu. Denaturace je provedena splněním podmínek stanovených zákonem o lihu a vyhláškou o technických požadavcích na výrobu, skladování a zpracování lihu, nikoliv pouhou přítomností zaměstnance správce daně. Ten toliko potvrzuje, že denaturace byla za jeho účasti prováděna, nikoliv však už, že byla provedena správným způsobem. Je třeba přisvědčit žalovanému, že spolehlivě lze prokázat znehodnocení lihu až jeho analýzou, kterou z povahy věci musí provést osoba k tomu odborně způsobilá, a v zařízení s odpovídajícím technickým vybavením. Zaměstnanec správce daně není schopen bez expertizy směsi posoudit, zda k denaturaci došlo způsobem požadovaným zákonem o lihu. Např. podle § 5 této vyhlášky musí zvláště denaturovaný líh splňovat fyzikální a chemické požadavky stanovené pro příslušný druh lihu a musí odpovídat platným technickým normám. Zda stěžovatel dostal těmito požadavkům, je nepochybně zjiitelné až z řádně provedené analýzy. Přítomnost zaměstnance správce daně proto nemůže být důkazem o správnosti provedené denaturace a bez dalšího nemůže založit nárok na osvobození od spotřební daně z lihu a lihovin.

Taktéž pro posouzení, zda byly splněny všechny podmínky pro osvobození lihu od spotřební daně, není relevantní pouze to, že výroba produktu probíhala v souladu s technologickým postupem. Nejvyšší správní soud opakuje, že nárok na osvobození od spotřební daně vzniká až splněním všech předpokladů stanovených právním předpisem.

Městský soud se tedy nedopustil pochybení v souvislosti s právním hodnocením významu přítomnosti zaměstnance správce daně během procesu denaturace a stěžovatelova námitka je v tomto bodě nedůvodná.

Nejvyšší správní soud se zčásti nemůže ztotožnit se závěrem městského soudu, že potvrzená celková množství denaturačního prostředku a použitého lihu jsou irelevantní pro posouzení správnosti provedené denaturace. Dle stěžovatele potvrdil finanční úřad osvědčením protokolu o místním šetření, záznamu o provedení denaturace a protokolu o provedení výroby Glykotecku správnost denaturace ve vztahu ke všem jednotlivým nádobám, ve kterých byla tato prováděna. Pro denaturaci bylo použito 108,21 g glycerinu na litr 100 % etanolu, což je o 8,21 % více, než předepisuje právní předpis, a vzorek byl odebrán z náhodně zvoleného barelu. Je třeba odmítnout stěžovatelovo tvrzení o správnosti denaturace vycházející z údajů o celkovém množství glycerolu a ethanolu. Denaturace probíhala v osmi oddělených barelech a výrobek byl po celou dobu skladován též odděleně, aniž by došlo k jeho následnému smíchání. Městský soud v odůvodnění uvádí, že nebyla-li denaturace provedena v celkovém objemu, bylo na stěžovateli, aby zajistil, že v každém barelu bude smíšeno takové množství lihu a denaturačního prostředku, aby výsledná směs vyhovovala parametrům stanoveným pro denaturovaný líh. Stěžovatel se nemůže bránit poukazem na výpočet vycházející z celkového použitého množství lihu a glycerinu, neboť denaturace nebyla prováděna v jediné nádobě. Není sporu, že celkové množství denaturačního prostředku bylo vyšší než požadoval příslušný právní předpis. Zaměstnanec správce daně osvědčením výše uvedených dokumentů potvrdil, že denaturační prostředek byl přidán do každého barelu, avšak není již nikterak doloženo, jaké množství bylo stěžovatelem přidáno do jednotlivých nádob. Nejvyšší správní soud se s argumentací městského soudu v tomto bodu ztotožňuje. Uvažoval-li však

městský soud výše uvedeným způsobem, měl se posléze zabývat otázkou, zda vzorek odebraný pouze z jednoho barelu mohl být považován za dostatečně reprezentativní, aby bylo možno na základě jeho analýzy učinit závěr o nesprávnosti denaturace i ve zbylých sedmi barelech. Odebrání vzorku pouze z jednoho barelu vylučuje zobecnění výsledku kontroly vzorku a vyměření spotřební daně z celého objemu lihu. Zdejší soud zjistil ze zprávy o daňové kontrole ze dne 24. 4. 2003, která je součástí správního spisu, že stěžovatel prováděl denaturaci lihu i 14. 10. 1999 (zdaňovací období říjen 1999), přičemž denaturovaný líh byl uložen ve dvaceti dvou barelech. Správce daně odebral vzorky produktu z každého barelu zvlášť a z následné analýzy celně technické laboratoře vyplynulo, že u deseti vzorků nebyla splněna podmínka pro osvobození od spotřební daně. Finanční úřad tak na základě těchto výsledků vyměřil spotřební daň jen z toho množství lihu, které nebylo řádně denaturováno. Vyšlo-li proto v řízení před městským soudem najevo, že v daňovém řízení, sice ve dvou zdaňovacích obdobích, avšak u téhož daňového subjektu a v případě stejné a pro věc rozhodné skutkové otázky, dospěl správce daně k odlišným skutkovým zjištěním, musí být vzniklý rozpor odstraněn v řádném důkazním řízení.

Jedním z principů, představujícím součást práva na řádný proces, je povinnost soudů své rozsudky náležitě odůvodnit. Ve správním soudnictví nachází tato zásada vyjádření v § 54 odst. 2 s. ř. s. Z odůvodnění rozhodnutí musí vyplývat vztah mezi zjištěným skutkovým stavem a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Pokud by tomu tak nebylo, rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelné, neboť by nedávalo dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces (k tomu např. nález Ústavního soudu ze dne 21. 10. 2004, sp. zn. II. ÚS 686/02). Správní soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou, tj. soud napadené rozhodnutí přezkoumává pouze v rozsahu žalobních bodů, s výjimkou nicotnosti a nepřezkoumatelnosti, ke kterým přihlíží z úřední povinnosti, tedy i bez explicitní námitky stěžovatele. Městský soud potvrdil, že denaturaci nelze posuzovat v souhrnném množství, avšak jednotlivě pro každý barel. Ve svém rozhodnutí však zcela pominul otázku provedení či neprovedení denaturace u ostatních nádob. Jeho rozhodnutí je v této části třeba považovat za nepřezkoumatelné, jelikož z něj není seznatelné, jakými úvahami se řídil při potvrzení správnosti vyměřené daně z celkového objemu lihu. Nejvyšší správní soud na tomto místě dodává, že daňovému subjektu by nemohlo jít k tíži, že správce daně neunesl důkazní břemeno, když prokázal nesprávnost denaturace lihu jen u jednoho barelu, nikoliv však u barelů ostatních.

Další stížní bod kasační stížnosti se týkal neprovedení stěžovatelem navržených důkazů pro nadbytečnost. Městský soud ani žalovaný neprovedli důkazy, které jsou dle stěžovatele nezbytné pro řádné a úplné zjištění skutkového stavu, a proto je rozhodnutí nezákonné. Stěžovatel namítal, že se finanční úřad dopustil při odběru vzorku vyráběného Glykotecku pochybení, v jehož důsledku nelze odborným posudkem celně technické laboratoře prokázat skutečný stav věci. V dané věci bylo proto rozhodné posoudit, zda finanční úřad při odběru pochybil a zda tato okolnost mohla mít vliv na závěr posudku celně technické laboratoře, především pak na skutkový závěr finančního úřadu o neprovedení denaturace a s tím spojené vyměření spotřební daně z lihu a lihovin. Nelze mít pochyb o tom, že výsledek analýzy vzorku celně technickou laboratoří byl pro rozhodnutí ve věci určující.

V souladu s právem na spravedlivý proces musí být dána účastníkovi řízení možnost vyjádřit se nejen k provedeným důkazům a k věci samé, ale také navrhnout důkazy, jejichž provedení pokládá za potřebné pro prokázání svých tvrzení. Tomuto procesnímu právu účastníka odpovídá povinnost soudu nejen o vznesených důkazních návrzích rozhodnout, ale také ve svém rozhodnutí uspokojivě vyložit proč, z jakých důvodů navržené důkazy neprovedl či nepřevzal pro základ svých skutkových zjištění. Jestliže tak soud neučiní, zatíží své rozhodnutí nejen vadami spočívajícími v porušení obecných procesněprávních předpisů, ale současně postupuje ústavně nekonformním způsobem. Podle § 52 s. ř. s. je soud povinen zkoumat, zda správce daně zjistil dostatečně a úplně skutkový stav a zda na jeho základě a v souladu s ním také rozhodl. Ustanovení § 77 s. ř. s. zakládá jeho právo dokazováním ujasnit nebo upřesnit skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel. V případě, že soud shledá v rozhodnutí správce daně takovéto pochybení a z tohoto důvodu dané správní rozhodnutí nezruší, doplní dokazování sám, a to v nezbytném rozsahu. Není přitom povinen respektovat všechny důkazy předložené nebo navržené daňovým subjektem. Tento princip je třeba ctít zvláště za situace, kdy správní orgán rozhoduje v neprospěch daňového subjektu.

Nejvyšší správní soud se povinnostmi soudu při dokazování zabýval mimo jiné v rozhodnutí ze dne 5. 2. 2007, čj. 5 Afs 101/2006 - 178, (www.nssoud.cz). Podle toho rozhodnutí *„zásada volného hodnocení důkazů neznamena, že by soud ve svém rozhodování měl na výběr, které z provedených důkazů vyhodnotí a které nikoli nebo o které z provedených důkazů své skutkové závěry opře a které opomene. Neakceptování návrhu na provedení důkazů lze založit pouze argumentem, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, dle kterého důkaz není způsobilý vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, tzn. nedisponuje vypovídací potencií. Odmítnutí provedení důkazu může být konečně zdůvodněno jeho nadbytečností, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována v dosavadním řízení bez důvodných pochybností postavena najisto.“*

Stěžovatel navrhnul jako důkaz k okolnostem prováděné denaturace výsledch pověřeného pracovníka správce daně, výsledch svých zaměstnanců přítomných u denaturace a dále znalecký posudek z oboru chemie pro ověření správnosti procesu denaturace. Dostatečně přitom rozvedl, z jakých důvodů je třeba důkazy provést a jaké skutečnosti jimi mají být prokázány. Městský soud měl povinnost se vypořádat s otázkou, zda navržené důkazy jsou relevantní, zda se vztahují k předmětnému řízení a zda pomohou odstranit pochybnosti ohledně správnosti výsledku rozboru vzorků. V případě, že správce daně uplatnil v podstatě jediný stěžejní důkaz, na jehož základě stanovil daňovou povinnost, je nezbytné, aby veškeré pochyby o správnosti a odbornosti tohoto důkazu byly odstraněny. Pro přijetí posudku jako relevantního důkazu není rozhodující pouze jeho obsah, nýbrž i způsob, jakým byl získán materiál pro tento posudek. Není možné, aby v situaci, kdy byla namítána nesprávnost odborného posudku, soud odmítnul provést jiné důkazy, které by potvrdily nebo naopak vyvrátily stěžovatelovy námitky. Namítal-li stěžovatel, že vzorek pro provedení expertizy byl odebrán před dokončením procesu denaturace, neměl soud tuto námitku pominout a měl se s jeho námitkami dostatečně vypořádat a vyvrátit tak stěžovatelovo tvrzení o neprůkaznosti výsledků rozboru vzorků. Za vypořádání se s důkazními návrhy stěžovatele nelze považovat, uvedl-li soud, že při

rozhodnutí o věci vycházel z výsledků rozborů celně technické laboratoře, které považoval za řádně prokazující skutkový stav. Důkazy, které navrhoval stěžovatel, totiž podle jeho mínění měly prokázat právě nesprávnost výsledků rozboru, jelikož vzorky byly odebrány před promícháním směsi. Městský soud mohl pominout důkazy navržené stěžovatelem pouze v případě, pokud by se i bez jejich provedení dokázal dostatečně vypořádat se stěžovatelskými námitkami, zpochybňujícími použitý důkaz, zvláště pak v případě, kdy jde v podstatě o jediný důkaz, o který se opřel jak žalovaný, tak i posléze městský soud. V dané situaci je tato povinnost umocněna tím, že skutkový základ námítky, tedy odebrání vzorku před smícháním obou látek a dokončením výroby, udává i žalovaný (viz protokol o místním šetření, č. l. 23 spisu). Ve věci nebyla vyřešena sporná otázka, zda dochází k promíchání směsi bezprostředně po smíchání látek a nebo až pozvolnou difuzí. Vliv času nebo způsobu odběru vzorků před promícháním směsi na výsledek rozboru nepatří mezi skutečnosti obecně známé, nebo soudu známé z jeho činnosti. Soud si měl opatřit doklady, které by spornou otázku objasnily a neměl na její řešení rezignovat s odkazem na tvrzení, že zajištění správného postupu denaturace včetně promíchání vzniklé směsi jsou povinností žalobce, neboť zákon ani jeho prováděcí předpis nestanoví okamžik či lhůtu pro odběr vzorků. Stanovením povinnosti promíchání směsi daňovým subjektem před odběrem vzorku by bylo nezákonným rozšiřováním jeho povinností. Je sice povinen vyrobít ostřikovací prostředek, který má mít stejnou kvalitu v každém plnění, proto je připravení stejné směsi jeho samozřejmou povinností, avšak není již jeho povinností garantovat stejnorodost této směsi v okamžiku bezprostředně následujícím po přidání denaturačního prostředku. Nelze tedy souhlasit s městským soudem v tom, že stěžovatel měl zajistit promíchání vzorků. Nebyly-li dostatečně objasněny tyto skutečnosti, zatížil soud své rozhodnutí vadou; kasační stížnost stěžovatele je proto v tomto ohledu důvodná. Nejvyšší správní soud nemůže předjímat výsledné rozhodnutí o věci. Pro odstranění pochybností o správnosti vyměření spotřební daně je třeba, aby se městský soud vypořádal s výše uvedeným a pokud se rozhodne pro postup dle § 77 s. ř. s., doplní dokazování takovým směrem, že nebude mít pochyb o vlivu doby odběru na výsledky expertizy. Musí se pak důkladně vypořádat s odmítnutými důkazy. Je nutné, aby bylo z jeho rozsudku seznatelné, jakými úvahami a důvody byl veden při hodnocení vzorků celně technické laboratoře nejen ve vztahu k nádobě, ze které byl vzorek odebrán, nýbrž i k nádobám ostatním, protože daň byla doměřována ke všem jako celku.

Nejvyšší správní soud považuje pro úplnost za nutné se vyjádřit k odkazu stěžovatele na rozsudek Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV ÚS 29/05. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s právními závěry uvedeného rozhodnutí, avšak ten nemá s řešeným příkladem bližší skutkovou souvislost, a takto obecně vznesená námitka nemůže sama o sobě obstát. Jednalo se o stanovení daně z příjmů fyzické osoby - nepodnikatele pomocí pomůcek. V předmětné věci Ústavní soud konstatoval, že ustanovení § 31 odst. 9 daňového řádu nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Skutkově šlo o odlišný případ, kdy předmětem sporu bylo prokazování obecných majetkových a příjmových poměrů v rozsahu, který překračuje časový a věcný rámec daňových povinností subjektu.

Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., a proto rozsudek Městského soudu ze dne 22. 3. 2006, čj. 7 Ca 120/2004 - 86 zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§

110 odst. 1 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud ve věci v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s. rozhodoval bez nařízení jednání.

Městský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.) V dalším řízení proto zváží, zda neúplnost důkazního řízení je důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, a nebo zda sám provede důkazy navržené stěžovatelem. Ty pak zhodnotí jednotlivě i v jejich souhrnu i s důkazy provedenými v řízení před správním orgánem a ve svém rozhodnutí vyjde ze skutkového a právního stavu takto zjištěného. Hodnocení důkazů pak městský soud přezkoumatelným způsobem promítne v odůvodnění svého rozhodnutí. Pokud navržené důkazy či některé z nich neprovede, zdůvodní ve vztahu ke každému jednotlivému takto neprovedenému důkazu, proč tak učinil. Městský soud je dále povinen se zabývat okolnostmi vyměření daně z celkového množství lihu v situaci, kdy nebylo prokazatelným způsobem zjištěno, že líh nebyl denaturován i v sedmi zbylých barelech.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí o věci samé (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 13. srpna 2008

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu