



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobce: **DKW TRADE s.r.o.**, se sídlem Pionýrů 839, Frýdek-Místek, zast. JUDr. Radkem Hudečkem, advokátem se sídlem Škroupova 1114/4, Ostrava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava ze dne 16. 1. 2012, č. j. 284/2012-140100-21, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 6. 2013, č. j. 22 Af 23/2012 - 29,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

[1] Podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým byla jako nedůvodná podle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) zamítnuta žaloba proti shora označenému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Celního úřadu Frýdek-Místek ze dne 5. 8. 2011, č. j. 8595/2011-046100-024, kterým byla stěžovateli vyměřena spotřební daň z lihu za zdaňovací období únor 2011.

I. Vymezení věci

[2] Předmětem sporu je otázka, zda stěžovatel jako skladovatel zboží podléhajícího spotřební dani, je či není plátcem spotřební daně. Stěžovatel v žalobě namítal, že jeho zástupce nebyl při místním šetření přítomen odběru vzorků a nebyly mu předány referenční vzorky, ačkoli byl celním orgánům k dispozici. Takovýto odběr vzorků tak byl nezákonný. Krajský soud konstatoval, že nezákonnost postupu celních orgánů při zajištění zboží by mohla být důvodem zrušení napadeného rozhodnutí jen, pokud by mohla mít vliv na

zákonnost vyměření daně. Aby mohl mít nezákonný postup resp. procesní vady, kterých se správní orgány dopustily, vliv na zákonnost konečného rozhodnutí, musí tyto vady dosahovat určité intenzity, která je způsobilá negativně zasáhnout do postavení daňového subjektu. Stěžovatel však netvrdil žádné konkrétní skutečnosti, z nichž by vyplývaly pochybnosti o tom, že zboží zkoumané jednotlivými posudky, jak jsou založeny ve spise, by nebylo zbožím identickým s tím, které u něj bylo zajištěno.

[3] Dle stěžovatele neměla být daň vyměřena dle pomůcek a i v případě vyměření daně podle pomůcek je činnost správního orgánu vázána na povinnost součinnosti s daňovým subjektem. Dle krajského soudu byla tato námitka příliš obecná, neboť stěžovatel neobjasnil důvody svého přesvědčení, že daň neměla být vyměřena dle pomůcek a v jakém konkrétním jednání celních orgánů spatřuje porušení zásady součinnosti. Stěžovatel ani přes výzvu celních orgánů nepředložil daňové tvrzení, proto byl přechod na pomůcky oprávněný podle § 145 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“). Stěžovatel byl řádně upozorněn na možnost seznámení se spisem, do spisu nahlížel, ve věci činil podání a uplatňoval svou argumentaci, v čemž mu nebylo celními orgány nikterak bráněno.

[4] K námitce, že zajištěný líh obsahuje několikanásobně větší množství denaturačního činidla (Bitrexu) než je pro denuraci vyžadováno, a že tedy splňuje požadavky pro osvobození od spotřební daně z lihu, krajský soud uvedl, že přítomnost samotného Bitrexu v zajištěném zboží není rozhodná. V posuzovaném případě nebylo tvrzeno ani prokázáno, že by předmětný líh byl určen pro některý z účelů vyjmenovaných v položce 19, 20 či 21 přílohy č. 2 vyhlášky Ministerstva zemědělství č. 141/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobu, skladování a zpracování lihu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „VTPL“), proto je v posuzovaném případě s ohledem na § 67 odst. 3 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), možno uvažovat toliko o obecné denaturaci lihu. Pro obecnou denuraci lihu však položka 1 přílohy č. 2 VTPL stanoví denuraci směsí, která musí obsahovat veškeré komponenty pro tuto směs uvedené, t.j. nejen Bitrex, ale též Metyletylketon, Metylenovou modř a Thiofen, přičemž všechny tyto látky musejí být v lihu, aby jej bylo lze považovat za denaturovaný, obsaženy současně. Nepřítomnost byť jediné z těchto látek má podle § 67 odst. 3 zákona o spotřebních daních za následek, že se na líh hledí, jako by denaturován nebyl. Jelikož v předmětném lihu nebyla nalezena Metylenová modř ani Thiofen, nejedná se tak o líh denaturovaný podle právních předpisů České republiky. Namítal-li stěžovatel naplnění podmínek denaturace podle právních předpisů Polské republiky, pak podle přílohy Nařízení Komise (ES) č. 3199/93, o vzájemném uznávání postupů úplné denaturace lihu pro účely osvobození od spotřební daně, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „nařízení č. 3199/93“), není rozhodné množství samotného Bitrexu, avšak nezbytná je též přítomnost methylethylketonu, methyloisopropylketonu a ethyloisopropylketonu. Tyto látky však v předmětném zboží zjištěny nebyly. Krajský soud uzavřel, že předmětný líh nebyl denaturován žádným z předepsaných denaturačních činidel, ať už českými či polskými předpisy, proto je třeba na tento líh hledět podle § 67 odst. 3 zákona o spotřebních daních jako na líh, který denaturován nebyl.

[5] Stěžovatel dále v žalobě namítal, že předložil listiny prokazující řádnou denuraci předmětného zboží. Předložené listiny se však týkaly denaturace proběhlé v dubnu 2011, kdy však z hlediska časové souvislosti nemohlo být denaturováno zboží zajištěné u stěžovatele již

pokračování

v únoru téhož roku. Listiny o denaturaci evidentně jiného zboží nejsou způsobilé prokázat denaturaci zboží zajištěného u stěžovatele.

[6] Stěžovatel rovněž namítal, že není plátcem spotřební daně, neboť prokázal vlastnictví předmětného zboží odlišnou osobou. Zákon o spotřebních daních vyjmenovává plátce daně postupně tak, že plátcem je nejprve vlastník a až následně, není-li vlastník znám, skladovatel. Dle krajského soudu je již dlouhodobě a konstantně judikováno, že pořadí plátců daně uvedené v zákoně o spotřebních daních je nerozhodné, v postavení plátce daně se ocitá každý z nich. Ochranu proti vícetvářnému zdanění téhož zboží u jednotlivých článků obchodního řetězce představuje zákaz dvojího zdanění téhož zboží. Za situace, kdy bylo bezpečně zjištěno, že stěžovatel byl skladovatelem předmětného zboží, je pro závěr o jeho postavení plátce daně podle § 66 zákona o spotřebních daních otázka vlastnictví zboží zcela nerozhodná.

[7] Stěžovatel v žalobě dále namítal, že žalovaným tvrzená neexistence právní subjektivity sdružení T.D.K. KRUK s.c. (tvrzený vlastník zajištěného lihu) nekoresponduje se skutečností, když toto polské sdružení tvoří jednotlivé fyzické osoby označené stěžovatelem. Minimálně ty jsou způsobilými nositeli práv a povinností. Krajský soud přisvědčil stěžovateli, že neshledal-li žalovaný dostatek způsobilosti tohoto sdružení být nositelem práv a povinností, měl zkoumat způsobilost k právům a povinnostem jeho účastníků. Pochybení žalovaného spočívající v tom, že tak neučinil, ani event. případná nesprávnost závěrů žalovaného o vlastnictví předmětného zboží, však s ohledem na nerozhodnost této otázky pro postavení stěžovatele jako plátce spotřební daně není s to mít jakýkoli vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a být tak důvodem pro jeho zrušení.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[8] Proti rozsudku krajského soudu brojí stěžovatel kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Má za to, že bylo prokázáno, že byl pouze pronajímatelem skladových prostor, v němž se zadržené zboží nacházelo. S vlastníkem zboží - sdružením T.D.K. KRUK s.c. či jeho jednotlivými členy nikdy neobchodoval, a proto ani neměl potřebné dokumenty k zajištěnému zboží. K doložení dokumentů pro celní úřad tak stěžovatel sloužil toliko jako prostředník. Zástupci T.D.K. KRUK s.c. se přitom osobně dostavili na Celní úřad Frýdek-Místek, kde předložili dokumenty ke zboží. Celní úřad tak měl možnost (navíc i díky zastoupení sdružení T.D.K. KRUK s.c. advokátem JUDr. Tomášem Chlebikem z Karviné) požadovat po tomto sdružení doplnění dokumentace předložené již dříve zástupci tohoto sdružení a ještě dříve stěžovatelem, což ale neučinil. Stěžovatel vyčerpal veškeré své možnosti k doložení původu zboží.

[9] Uvedeným postupem došlo k porušení § 92 odst. 2 d. ř., který ukládá správci daně, aby dbal na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění daně byly zjištěny co nejúplněji, přičemž v tom není vázán návrhy daňových subjektů. Pokud tak správní orgán prvního stupně neučinil, a tuto chybu v odvolacím řízení nenapravil ani žalovaný jako odvolací orgán, a na základě podané žaloby akceptoval i správní soud, má stěžovatel za to, že jde o vadu řízení, která mohla ovlivnit zákonnost rozhodnutí správního orgánu prvního stupně a současně znamenat nesprávné posouzení věci. Akceptace existence sdružení T.D.K.

KRUK s.c. mohla přivodit zcela nepochybně jiný výsledek správního řízení, pokud např. by tento vlastník prokázal správnímu orgánu prvního stupně k jeho výzvě, že alkohol byl určen pro jiné použití, jako např. k výrobě kosmetických přípravků či k technickému použití, kde se již přítomnost Metylenové modři a Thiofenu nevyžaduje.

[10] S ohledem na shora uvedené navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu projednání a rozhodnutí. Stěžovatel rovněž navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozhodl, že je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli náklady řízení o kasační stížnosti.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že námitky v kasační stížnosti jsou shodné s námitkami vymezenými v odvolání a v žalobě, tudíž je vyjádření žalovaného převážně zdůrazněním závěrů a skutečností již v rozhodnutí uplatněných. Žalovaný opětovně konstatuje, že stěžovatelem v průběhu řízení před celními orgány předložené doklady nekorespondují s datem zajištění vybraných výrobků. Dle protokolu o denaturaci lihu č. 71 ze dne 6. 4. 2011 mělo dojít k denaturaci předmětného lihu dne 6. 4. 2011, tedy v okamžiku, kdy se již zboží nacházelo na území České republiky a kdy bylo celními orgány již zajištěno. Dále laboratorním rozbořem celnětechnické laboratoře bylo zjištěno odlišné složení zajištěných výrobků oproti těmto předloženým dokladům. Nebylo možno tedy identifikovat a ztotožnit předmětný zajištěný líc a pro dané řízení tedy tyto doklady neměly žádný význam. Akceptace sdružení T.D.K. KRUK s.c. je pro postavení stěžovatele, co by plátce spotřební daně nerozhodná a nemá vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí. V průběhu řízení bylo nadevší pochybnost prokázáno, že stěžovatel splňuje veškeré podmínky, aby na něho bylo pohlíženo jako na plátce daně z lihu, přičemž nastaly i skutečnosti, které zakládají vznik povinnosti daně přiznat a zaplatit. Žalovaný tedy navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a žádnému z účastníků nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení.

[12] K vyjádření žalovaného podal stěžovatel dne 2. 9. 2013 repliku, ve které uvádí, že znalecký posudek znalce EKOCENTRUM OVALAB, s.r.o. potvrdil, že vzorky v souladu s platnou legislativou České republiky splňují požadavky k jeho zařazení do kategorie líc denaturovaný, a to dokonce několikanásobně z hlediska naměřených hodnot předepsaných denaturačních činidel. Stěžovatel dodává, že celní laboratoř prováděla rozbořy jako neakreditované pracoviště, a k tomu ještě na několika svých pracovištích. Stěžovatel dále uvádí, že při odběrech vzorků nebyly mu jako skladovateli, ani vlastníku zboží předány žádné referenční vzorky, kteréžto pochybení řešila Celní inspekce se závěrem, že tímto postupem došlo k hrubému porušení jeho práv, takže stěžovatel jako kontrolovaný subjekt neměl možnost si sám ověřit správnost výsledků rozborů provedenou žalovaným v jeho celně-technických laboratořích. Celní orgány ignorovaly existenci JUDr. Tomáše Chlebika, jehož prostřednictvím bylo možno ověřit existenci právní subjektivity vlastníka zajištěného zboží, což nemohl učinit stěžovatel jako pouhý skladovatel, který je navíc sám toliko nájemcem nebytových prostor, v nichž se zboží nacházelo, se samotným zbožím nemá nic společného. Pro všechny výše a v kasační stížnosti uvedené důvody a argumenty stěžovatel trvá na tom, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc mu byla vrácena k novému projednání.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

pokračování

[13] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[14] Zdejší soud se nejprve zabýval tím, zda lze stěžovatele považovat za plátce spotřební daně z lihu. Podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních je plátcem daně právnická nebo fyzická osoba, která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně. Podle § 66 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních jsou plátcem daně z lihu také právnické a fyzické osoby podle § 4 odst. 1 písm. f), které skladují nebo uvádějí do volného daňového oběhu líh, který je předmětem daně podle § 67 odst. 1 a 2, s výjimkou lihu osvobozeného od daně podle § 71 odst. 1 písm. b) a e). Ze správního spisu prokazatelně vyplývá, že stěžovatel zajištěný líh skladoval. Proti tomuto zjištění ostatně stěžovatel ani nikdy nebrojil. V posuzovaném případě se evidentně nejedná o líh pro osobní spotřebu (viz § 4 odst. 5 zákona o spotřebních daních). Stěžovatel zároveň neprokázal, že by byl zajištěný líh zdaněn, ani neprokázal případný způsob jeho nabytí oprávněně bez daně. V této souvislosti je nutno poukázat na to, že o líh osvobozený od daně podle § 71 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních, tj. o líh obecně denaturovaný, se nejednalo, a to z toho důvodu, že v zajištěném lihu nebyla nalezena Metylenová modř ani Thiofen. Zdejší soud se tak v této otázce ztotožnil se závěrem krajského soudu, ostatně stěžovatel proti tomuto závěru krajského soudu v kasační stížnosti ničeho nenamítal. Co se týče tvrzeného naplnění podmínek denaturace podle předpisů Polské republiky, je nutno konstatovat, že tato skutečnost nebyla stěžovatelem prokázána, a nevyplývá ani ze zkoušek provedených celně technickou laboratoří.

[15] Stěžovatel je přesvědčen, že skladovatel je plátcem daně, jen není-li znám vlastník zajištěných vybraných výrobků. S touto námitkou se vypořádal již krajský soud, když uvedl, že pořadí plátců daně uvedené v zákoně o spotřebních daních je nerozhodné, neboť se v postavení plátce daně ocitá každý z nich. Zdejší soud se s tímto závěrem krajského soudu zcela ztotožňuje, tento ostatně vyplývá již z předchozí judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek ze dne 30. 11. 2012, č. j. 7 Afs 48/2012 – 23). Na postavení stěžovatele jakožto plátce daně pak nemá žádný vliv ani skutečnost, že je stěžovatel pouze nájemcem skladových prostor, v nichž se zadržené zboží nacházelo. Pro postavení stěžovatele jakožto plátce daně je podstatné to, že zajištěný líh skladoval (srov. § 4 odst. 1 písm. f) a § 66 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních). Stěžovatel přitom nikdy v průběhu správního řízení ani řízení před krajským soudem nerozporoval, že zajištěné zboží skladoval. Otázka z jakého titulu je stěžovatel oprávněn skladové prostory užívat (např. z titulu vlastnictví či nájmu) je pro postavení stěžovatele jako plátce daně irelevantní. S ohledem na vše výše uvedené tak lze uzavřít, že stěžovatel byl plátcem spotřební daně.

[16] Co se týče argumentu stěžovatele, že Celní úřad Frýdek-Místek měl možnost požadovat po sdružení T.D.K. KRUK s.c. doplnění předložené dokumentace a jelikož tak neučinil, porušil § 92 odst. 2 d. ř., je nutno tuto argumentaci odmítnout. Předmětný líh byl zajištěn u stěžovatele jakožto skladovatele a bylo tedy na něm, aby prokázal, že zajištěný líh již byl zdaněn, případně od daně osvobozen (srov. § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních). Listiny předložené společně vlastníkem a stěžovatelem osvobození předmětného lihu od daně neprokazovaly (zdejší soud se zcela ztotožnil se závěrem krajského soudu, že listiny o denaturaci proběhlé v dubnu 2011 nemohou prokazovat denaturaci lihu zajištěného v únoru téhož roku). Jelikož stěžovatel osvobození od daně neprokázal (a obecně denaturován zajištěný líh nebyl – viz výše) a po výzvě správce daně nepodal daňové přiznání, vyměřil správce daně daň podle pomůcek v souladu s § 145 d. ř. V takovém případě se pak neuplatní § 92 odst. 2 d. ř., ale ustanovení § 98 d. ř. V této souvislosti je dále nutné konstatovat, že stěžovatel měl při zajištění předmětného lihu i v průběhu správního řízení dostatek prostoru, aby prokázal, že je předmětný líh od daně osvobozen. Tvzení stěžovatele, že sdružení T.D.K. KRUK s.c. je v České republice zastoupeno JUDr. Tomášem Chlebikem, je z tohoto pohledu nepodstatným, neboť důkazní břemeno nese stěžovatel.

[17] Stěžovatel v kasační stížnosti rovněž namítá, že pokud by byla akceptována existence sdružení T.D.K. KRUK s.c., mohlo mít správní řízení jiný výsledek, pokud by toto sdružení k výzvě správního orgánu např. prokázalo, že byl alkohol určen pro jiné použití, jako např. k výrobě kosmetických přípravků, či k technickému použití. Zdejší soud k tomuto uvádí, že i pokud by správní orgán akceptoval sdružení T.D.K. KRUK s.c. jako vlastníka zajištěného lihu, nebylo jeho povinností toto sdružení vyzývat k doložení případných dalších dokladů, neboť bylo povinností stěžovatele jakožto skladovatele prokázat, že zajištěný líh byl od daně osvobozen (viz předchozí odstavce). Námitka, že by sdružení T.D.K. KRUK s.c. mohlo prokázat, že byl alkohol určen pro jiné použití, je jednak pouhou spekulací stěžovatele a zejména nebyla uplatněna v žalobě, a tudíž je ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustná.

[18] V replice doručené zdejšímu soudu dne 2. 9. 2013 stěžovatel dále namítá, že znalecký posudek znalce EKOCENTRUM OVALAB, s.r.o. potvrdil, že vzorky v souladu s platnou legislativou České republiky splňují požadavky k jeho zařazení do kategorie líh denaturovaný, a to dokonce několikanásobně z hlediska naměřených hodnot předepsaných denaturačních činidel. Nejvyšší správní soud k tomuto uvádí, že z vyjádření znalce vyplývá, že líh obsahuje dostatečné množství Bitrexu na to, aby se mohlo jednat o líh zvláště denaturovaný podle položky č. 19, 20 či 21 přílohy č. 2 VTPL. Aby však mohl být předmětný líh považován za denaturovaný podle těchto položek, musí být prokázán účel použití tohoto lihu, tj. u položky 19 přílohy č. 2 VTPL „*k výrobě kosmetických přípravků, které nepřicházejí do styku s dutinou ústní*“, u položky 20 přílohy č. 2 VTPL „*k technickému použití u zpracovatele lihu, čímž se rozumí veškeré použití mimo prodeje a výroby výrobků s obsahem tohoto lihu*“, u položky 21 přílohy č. 2 VTPL „*k technickému použití u zpracovatele lihu, čímž se rozumí veškeré použití mimo prodeje a výroby výrobků s obsahem tohoto lihu*“. Stěžovatel nikterak neprokázal, že by byl účelem použití zajištěného lihu některý z citovaných účelů použití. Stěžovatel toto dokonce ani v průběhu správního řízení, ani v průběhu řízení před krajským soudem netvrdil (tvrzení, že by vlastník zajištěného lihu T.D.K. KRUK s.c. mohl prokázat účel použití předmětného lihu, se poprvé objevuje až v kasační stížnosti). Podle § 67 odst. 3 zákona o spotřebních daních se na líh denaturovaný použitý pro jiný než stanovený účel pohlíží jako na líh nedenaturovaný. S ohledem na

pokračování

neprokázaný účel použití zajištěného lihu se na tento líh pohlíží jako na líh nedenaturovaný a podléhá tedy spotřební dani.

[19] Stěžovatel v replice dále argumentuje tím, že celní laboratoř prováděla rozborů jako neakreditované pracoviště, a k tomu ještě na několika svých pracovištích. K této námitce (žalobnímu bodu) již krajský soud konstatoval, že se jí nemohl zabývat, neboť byla uplatněna až 4. 6. 2012, tj. po uplynutí lhůty pro podání žaloby. Tato námitka zároveň neměla žádný předobraz v původně podané žalobě a krajský soud tedy dospěl k závěru, že byla uplatněna v rozporu s principy koncentrace zakotvenými v § 71 odst. 2 a § 72 odst. 1 s. ř. s. S tímto posouzením se zdejší soud ztotožnil, neboť tato námitka skutečně nebyla uplatněna v podané žalobě a poprvé se objevuje až v replice podané dne 4. 6. 2012. S ohledem na § 104 odst. 4 s. ř. s. se tak touto námitkou nemohl zabývat ani Nejvyšší správní soud (srov. např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 3. 9. 2008, č. j. 1 Afs 102/2008 – 39).

[20] V replice stěžovatel rovněž namítá, že při odběrech vzorků nebyly jemu jako skladovateli, ani vlastníku zboží, předány žádné referenční vzorky a že si tak nemohl ověřit správnost výsledků rozborů provedenou žalovaným v jeho celně-technických laboratořích. Zdejší soud ze správního spisu zjistil, že proti uvedenému postupu podal stěžovatel stížnost dne 2. 3. 2011, přičemž tato stížnost byla vyřízena přípisem Celního ředitelství Ostrava ze dne 21. 4. 2011. V tomto přípise Celní ředitelství Ostrava shledalo jako důvodnou stížnost v té části, že stěžovatel nebyl poučen o postupu odběru. Stížnost v části, že nebyly předány stěžovateli referenční vzorky, byla shledána jako nedůvodná z toho důvodu, že se nepodařilo prokázat nesprávnost či pochybení Celního úřadu Ostrava (a to z důvodu rozporného tvrzení stěžovatele a celníka ohledně přítomnosti jednatele stěžovatele na místě odběru). Přípisem ze dne 22. 4. 2011 Celní úřad Ostrava vyzval stěžovatele k převzetí vzorků zajištěného lihu. Celní ředitelství Ostrava v napadeném rozhodnutí uvedlo, že „*nesprávnost se týkala především neúčasti odvolatele na odběrech, což tento posuzující útvar uznal. Avšak odvolací orgán konstatuje, že odvolatel neuvedl žádné konkrétní pochybnosti, které by ukazovaly na manipulaci v rozporu s obecně závaznými právními předpisy, které by mohly mít za následek nesprávné laboratorní zjištění. Postup Celního úřadu Ostrava při odběrech vzorků lze tedy hodnotit, jako sice nesprávný postup, který ovšem nemá vliv na správnost výsledků laboratorních zkoušek, potažmo vyměřovacího řízení.*“ Krajský soud pak v napadeném rozsudku konstatoval, že „*nezákonnost postupu celních orgánů při zajištění zboží by mohla být důvodem zrušení napadeného rozhodnutí jen, pokud by mohla mít vliv na zákonnost vyměření daně [§ 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s.]. Obecnou námitku, že jakýkoliv nezákonný postup celních orgánů musí mít v právním státě za následek nezákonnost finálního rozhodnutí, proto soud nesdílí. Jakkoliv je jakýkoliv nezákonný postup správců daně či správních orgánů obecně nežádoucí, sám o sobě ještě neznamená, že rozhodnutí vydané na základě nezákonného či vadného postupu musí vždy nutně být také nezákonné. Aby mohl mít nezákonný postup resp. procesní vady, kterých se správní orgány dopustily, vliv na zákonnost konečného rozhodnutí, musí tyto vady dosahovat určité intenzity, která je způsobila negativně zasáhnout do postavení daňového subjektu. Na tomto místě pak nezbyvá než doplnit, že žalobce netvrdí žádné konkrétní skutečnosti, z nichž by vyplývaly pochybnosti o tom, že zboží zkoumané jednotlivými posudky, jak jsou založeny ve spise, by nebylo zbožím identickým s tím, které bylo zajištěno u žalobce.*“

[21] Nejvyšší správní soud k námitce, že stěžovateli nebyly předány referenční vzorky, v prvé řadě uvádí, že ze správního spisu vyplývá, že zde existují rozporná tvrzení ohledně přítomnosti zástupce stěžovatele při odběru vzorků. Pokud by stěžovatel byl přítomen při odběru vzorků a pracovníci celního úřadu mu nepředali referenční vzorky, jednalo by se o jejich pochybení. Pokud by však stěžovatel při odběru vzorků přítomen nebyl, neměli by pracovníci celního úřadu referenční vzorky komu odevzdat. Zdejší soud však dospěl k závěru, že i pokud by bylo správné tvrzení stěžovatele (že byl zástupce stěžovatele při odběru vzorků přítomen a nebyly mu referenční vzorky předány, tj. že pracovníci celního úřadu pochybili), neznamenal by tato vada řízení automaticky nezákonnost napadeného rozhodnutí. Aby mohl mít nezákonný postup, resp. procesní vady, kterých se správní orgány dopustily, vliv na zákonnost konečného rozhodnutí, musí tyto vady dosahovat určité intenzity, která je způsobilá negativně zasáhnout do postavení daňového subjektu. Stěžovatel netvrdil žádné konkrétní skutečnosti, které by zakládaly pochybnosti o tom, zda zboží zkoumané posudky celně technické laboratoře je totéž zboží, které bylo u stěžovatele zajištěno. Stěžovatel toto ostatně ani nikdy nenamítal (stěžovatel naopak mj. tvrdil, že rozborů celně technické laboratoře prokazují přítomnost Bitrexu v zajištěném lihu v několikanásobně větším množství než požaduje norma). Rovněž je nutné vzít v úvahu skutečnost, že celní orgány přípisem ze dne 22. 4. 2011 vyzvaly stěžovatele k převzetí vzorků zajištěného lihu. Stěžovatel tedy měl možnost si učinit vlastní rozborů a popř. namítat, že vzorky předané celními orgány neodpovídají zajištěnému lihu.

IV. Závěr

[22] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[23] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly. Z uvedených důvodů soud rozhodl, že žádnému z účastníků se právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 6. března 2014

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu