



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Tomáše Rychlého a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **AGRIMEX, spol. s r. o.**, se sídlem Kojetice 160, zastoupená JUDr. Alfrédem Šrámkem, advokátem se sídlem Českobratrská 1403/2, Ostrava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 12. 2017, č. j. 30 Af 105/2015 – 46,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 12. 2017, č. j. 30 Af 105/2015 – 46, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Žalovaný svým rozhodnutím ze dne 7. 12. 2015, č. j. 33868-3/2015-900000-304.1, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí – platební výměr – Celního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „*správce daně*“) ze dne 6. 5. 2015, č. j. 6590-11/2015-630000-32.2 (dále jen „*platební výměr*“), jímž byla žalobkyni vyměřena spotřební daň z lihu za zdaňovací období červen 2012 ve výši 2 713 485 Kč.

[2] Ze správního spisu vyplývá a mezi stranami je nesporné, že žalobkyně podniká v oblasti výroby autochemie, autokosmetiky a teplonosných kapalin. Žalobkyně nakoupila tzv. „*rozmrazovač koncentrát*“ od slovenského dodavatele, společnosti ELASTIK spol. s r. o. (dále jen „*dodavatel*“). Toto zboží bylo označeno číslem kombinované nomenklatury (KN) 3820 00 00 a žalobkyně jej dále upravovala tak, že do něj přidávala další složky a připravovala tak základ pro výrobu směsi do ostričovačů skel. Správce daně z uvedeného

výrobku skladovaného žalobkyní odebral dne 29. 6. 2012 vzorky, které byly analyzovány Celně technickou laboratoří v Ostravě (dále jen „CTL“).

[3] Na základě výsledků této analýzy a dalších podkladů ve správním spise dospěl správce daně k závěru, že zkoumaný výrobek obsahoval 93 % etanolu, avšak neobsahoval dostatek jiných látek (tenzidy, glykoly), které by umožnily výrobek posoudit jako denaturovaný líh pro účely osvobození od spotřební daně. Správce daně konstatoval, že výrobek je předmětem daně z lihu podle ustanovení § 67 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“), a má být zařazen pod položku KN 2207 10 00 – Ethylalkohol nedenaturovaný s objemovým obsahem alkoholu 80 % obj. a více. Mezi stranami je dále nesporné, že nebylo prokázáno, že by žalobkyně hodlala výrobek zneužít pro jiné účely, než právě pro výrobu směsi do ostříkovačů.

[4] Žalobkyně s výše uvedeným postupem správce daně a žalovaného nesouhlasila a v průběhu daňového řízení i řízení před krajským soudem proti němu předkládala své výhrady. Zejména zdůrazňovala, že výrobek koupila od slovenského dodavatele, výrobek byl ve Slovenské republice osvobozen od spotřební daně, byl polotovarem pro výrobu směsi do ostříkovačů a nebylo ho možné konzumovat (a tedy zneužít k výrobě alkoholických nápojů). K tomu mimo jiné předložila v daňovém řízení dvě Závazné informace o nomenklатурním zařazení zboží platné od 24. 8. 2012, respektive 6. 6. 2014, jejichž držitelem byl dodavatel, a které výrobek zařadily do KN 3820 00 00 90 (dále jen „ZIN“).

[5] Proti rozhodnutí žalovaného žalobkyně brojila žalobou, kterou Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) svým rozsudkem ze dne 18. 12. 2017, č. j. 30 Af 105/2015 – 46, zamítl jako nedůvodnou. Pro účely projednání kasační stížnosti žalobkyně jsou významné níže uvedené žalobní body a jejich vypořádání v napadeném rozsudku.

[6] Žalobkyně předně poukazovala na – podle ní – chybné zařazení výrobků, protože se nejedná o líh, ale o výrobek vyrobený ze zvláště denaturovaného lihu. V daňovém řízení nebylo zpochybněno, že předmětem obchodu byl výrobek ze zvláště denaturovaného lihu, jenž je od daně osvobozen. Krajský soud k tomu rozsáhle citoval ustanovení zákona o spotřebních daních a unijních předpisů [nařízení Komise (ES) č. 334/2008 a směrnice Rady 92/83/ES]. Poté přisvědčil názoru žalovaného a správce daně s tím, že v posuzovaném případě se sice nejedná o líh podle § 71 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních (tedy *líh obecně denaturovaný, přiboudlina a líh ve výrobcích, pokud jsou tyto výrobky vyrobeny z lihu denaturovaného podle zvláštního právního předpisu*), ale mohlo by se jednat o líh zvláště denaturovaný, který by mohl být osvobozen podle § 71 odst. 1 písm. f) téhož zákona (toto ustanovení dopadá na *líh zvláště denaturovaný syntetický a zvláště denaturovaný kvasný určený k použití pro stanovený účel*). K nakládání s takovým lihem by však bylo třeba zvláštního povolení dle § 13 zákona o spotřebních daních, jímž žalobkyně nedisponovala.

[7] Krajský soud dále uvedl, že analýzy CTL i analýza společnosti EMPLA AG, kterou předložila žalobkyně, potvrzují, že vzorek výrobku neobsahoval dostatečné množství denaturačních prostředků uvedených ve slovenské vyhlášce, která tuto otázku upravuje. Konkrétně vzorek neobsahoval dostatečné množství bitrexu. Podle vyhlášky by toto

pokračování

množství mělo být alespoň 10 mg/la, avšak podle analýzy CTL vzorek obsahoval pouze 4,4 mg/la a podle analýzy předložené žalobkyní obsahoval vzorek ještě nižší množství (2,2 mg/la). Krajský soud poté uvedl: *„Odebraný vzorek pak neobsahoval dostatečné množství etanolu 89,5 % hm., ještě méně ethylenglykolu 0,7 % hm. a methyletylketonu (butanonu) < 0,3 % hm., ve srovnání s výše citovaným nařízením [míněno nařízení Komise (ES) č. 334/2008 – pozn. soudu], které tedy takový výrobek zařadilo do KN 2207. V případě, že je však ve výrobku obsažen rovněž tenzid, může být takový výrobek i za těchto okolností zařazen do KN 3820, nicméně je třeba zkoumat množství jednotlivých složek, neboť zařazení do KN 3820 se netýká případů, kdy je přidána látka pouze ve stopovém množství.“*

[8] Krajský soud dále znovu rekapituloval argumenty žalovaného a správce daně ohledně povahy výrobku. Zejména zdůraznil, že dle metodické pomůcky žalovaného lze na přípravky připravené na lihové bázi, které obsahují toliko složky mající znehodnocující účinek bez podstatného obsahu dalších látek, pohlížet jako na líh ve výrobcích pouze za předpokladu, pokud jsou v malospotřebitelském balení. To ovšem posuzovaný výrobek nebyl. Krajský soud uzavřel, že v řízení bylo dostatečně prokázáno, že žalobkyně při své činnosti užívala nakoupený líh, a to nikoliv ve formě konečného výrobku, nýbrž jako polotovar sloužící pro další zpracovatelské operace. Navíc výrobek ani neobsahoval dostatečné množství podstatných látek (tenzidy, glykoly), které by umožnilo výrobek zařadit jinam než pod položku KN 2207.

[9] Žalobkyně dále vytýkala nedostatečné zjištění skutkového stavu, zejména chybný odběr vzorku a užití neakreditovaných metod ze strany CTL. K první námitce krajský soud připustil, že v rozhodnutí obou správních orgánů je chybně uvedeno, že obsah nadzemních nádrží, z nichž byl vzorek odebrán, je promícháván. Jednalo se však o pouhou formální chybu, která neměla vliv na zákonnost rozhodnutí.

[10] K druhé uvedené námitce krajský soud uvedl, že by mohla být úspěšná, kdyby žalobkyně tvrdila a prokázala, že užití těchto metod vedlo k nesprávnému výsledku zkoušky. To ovšem neučinila. Výlučně formální zpochybnění použití dílčí metody není samo o sobě způsobilé vyvrátit správnost celkového výsledku laboratorního rozboru. Pokud žalobkyně poukazovala na to, že odběr vzorků proběhl v rozporu s ustanoveními vyhlášky č. 150/2008 Sb., o kontrole výroby a oběhu lihu a o provedení dalších ustanovení zákona o lihu s tím souvisejících (dále jen „*vyhláška č. 150/2008 Sb.*“), krajský soud k tomu uvedl, že žalobkyně kupovala od dodavatele hotový výrobek, na jehož výrobu měl být použit líh osvobozený od spotřební daně ve smyslu § 71 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních. Z tohoto tvrzení žalobkyně oprávněně vycházel správce daně při odběru vzorků a měl tedy za to, že není nutné postupovat podle uvedené vyhlášky, která se na líh osvobozený od spotřební daně dle citovaného ustanovení zákona nevztahuje.

[11] Závěrem se krajský soud také vyjádřil k námitce nesprávného zjištění základu spotřební daně z lihu, podle níž správce daně nezjistil množství etanolu zákonným způsobem podle zákona o spotřebních daních, zákona č. 61/1997 Sb., o lihu (dále jen „*zákon o lihu*“), a vyhlášky č. 150/2008 Sb. Krajský soud ze správního spisu ověřil, že správce daně při určení množství lihu vycházel z tvrzení samotné žalobkyně, které ověřil prostřednictvím předložených dokladů. Dále správně vycházel z množství zjištěného lihu

ve vzorku (93 % obj.) a zákonné sazby pro výrobky zatříděné pod KN 2207 ve výši 28 500 Kč/hl.

[12] Rozsudek krajského soudu napadla žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížností, jejíž důvody podřazuje formálně pod § 103 odst. 1 písm. a) a c) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[13] Stěžovatelka nejprve poukazuje na nesprávné právní hodnocení věci ze strany krajského soudu i žalovaného spočívající v přísně formalistickém přístupu. Krajský soud i žalovaný odhlédli od skutečnosti, že stěžovatelka výrobek obchodovala jako nemrznoucí směs do ostříkovačů automobilů. Přitom podstatou a smyslem spotřební daně jsou důvody zdravotní nebo ekologické, neboť jde často o výrobky, jejichž spotřeba negativně ovlivňuje zdravotní stav obyvatelstva nebo nepříznivě působí na životní prostředí. Úmyslem zákonodárce tedy nebylo učinit nemrznoucí směs do ostříkovačů předmětem daně. V daňovém řízení nebylo tvrzeno ani prokázáno zneužití výrobku ve smyslu důvodů, pro které byla spotřební daň zavedena. Krajský soud i žalovaný tedy opomněli materiální stránku věci, a postupovali tak v rozporu se základní zásadou správy daní, jíž je ochrana práv a právem chráněných zájmů stěžovatelky jako daňového subjektu. Stěžovatelka odkázala na § 67 odst. 3 zákona o spotřebních daních a zvýraznila jeho první větu, která zní: *Na líh denaturovaný jiným než stanoveným denaturačním prostředkem, s menším množstvím denaturačního prostředku nebo použitý pro jiný než stanovený účel se pohlíží jako na líh nedenaturovaný; na líh zvláště denaturovaný v souladu s požadavky jiného členského státu, který je obsažen ve výrobku, se pohlíží jako na nedenaturovaný, pokud je zjištěno daňové zneužití tohoto výrobku.*

[14] Dále stěžovatelka uvádí, že krajský soud vycházel z nesprávně zjištěného skutkového stavu, protože vzal na základě protokolů o zkouškách provedených CTL za prokázané, že líh, který byl obsahem nemrznoucí směsi do ostříkovačů, nesplňoval zákonná kritéria pro denaturovaný líh. Tento závěr je podle stěžovatelky v rozporu se ZIN vztahující se k výrobku, v níž byl tento výrobek posouzen jako rozmrazovač do ostříkovačů skel motorových vozidel, který obsahuje denaturovaný líh. Dále správce daně postupoval v rozporu s vyhláškou č. 150/2008 Sb. při odběru vzorku výrobku, vzorek nebylo možné promíchat a pracovníci správce daně neodebrali vzorky z různých vrstev. Stěžovatelka dále poukazuje na to, že denaturace lihu byla provedena společností Slovenské liehovary a likérky, a.s., za dohledu slovenského celního úřadu a v souladu s předpisy slovenského práva. Krajský soud i žalovaný se s výše uvedenými skutečnostmi, které zpochybňují závěry CTL, nevypořádali dostatečně.

[15] Stěžovatelka dále poukazuje na to, že v řízení před krajským soudem navrhovala k ověření, zda správce daně při odebrání a analýze vzorku postupoval v souladu se zákonem, provedení ústavního znaleckého posudku, který by za použití akreditovaných metod postavil najisto chemické složení výrobku. Dále navrhovala výslech osob, které byly přítomné odběru vzorku (pracovníka správce daně L. K. a zaměstnance stěžovatelky Ing. J. H. a Z. C.). Jestliže krajský soud tyto návrhy zamítl, rozhodoval na základě nesprávně zjištěného skutkového stavu, a proto *de facto* aproboval nezákonné rozhodnutí správce daně a žalovaného.

pokračování

[16] Závěrem kasační stížnosti stěžovatelka polemizuje s názorem krajského soudu, jenž podle ní aproboval nezákonný postup také při zjištění základu pro výpočet spotřební daně. Konkrétně se správce daně neřídil ustanoveními zákona o spotřebních daních, zákona o lihu, a na to navazujícími ustanoveními vyhlášky č. 150/2008 Sb. Vyměření spotřební daně z lihu na základě evidenčního stavu zásob výrobku, který je veden daňovým subjektem (zde stěžovatelkou) v objemových jednotkách, a to v jednoduchých litrech, za pomoci výsledku laboratorních zjištění z odebraných vzorků zboží je v rozporu s § 85 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“), ve spojení se zásadou zákonnosti podle § 5 odst. 1 daňového řádu.

[17] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil s napadeným rozsudkem. Bylo prokázáno, že stěžovatelka při své činnosti užívala nakoupený líh nikoliv ve formě konečného výrobku, nýbrž jako polotovar sloužící pro další zpracovatelské operace. Tento výrobek navíc neobsahoval dostatečné množství podstatných látek (tenzidy, glykoly), nebyl řádně denaturován a nebyly prokázány skutečnosti svědčící o osvobození daně z lihu. Podle žalovaného byl skutkový stav zjištěn dostatečně a není třeba dalšího dokazování, jak se domnívá stěžovatelka.

[18] Stěžovatelka ve své replice k vyjádření žalovaného znovu předkládá svoji verzi ohledně okolností odběru vzorku (byl odebrán ze stojaté nádrže bez promíchání obsahu a nebylo prokázáno, že by se vzorek odebral z několika vrstev). Dále se vyjadřuje k obsahu relevantních látek (bitrex, tenzidy) ve vzorku a interpretuje laboratorní výsledky opatřené správcem daně od CTL ve srovnání s výsledky laboratoře EMPLA AG, které doložila sama stěžovatelka. Na základě toho uzavírá, že pokud obsah bitrexu vykazoval nižší než stanovené hodnoty, je potřeba zohlednit, že důvodem těchto nižších hodnot je, že obsah byl zjištěn měřením až po dlouhé době skladování a netransparentním způsobem z již použitého vzorku.

[19] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[20] Kasační stížnost je důvodná.

[21] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval kasační námitkou týkající se nesprávného právního posouzení. V této souvislosti je nutné zdůraznit, že ačkoli na projednávanou věc dopadá celá řada unijních i českých právních předpisů, které obsáhle citoval krajský soud i žalovaný, stěžovatelka se omezila na poměrně stručné konstatování, že žalovaný a správce daně postupovali formalisticky a nezohlednili účel právní úpravy. Obsah a kvalita kasační stížnosti přitom do značné míry předurčuje nejen rozsah přezkumné činnosti, ale logicky i obsah rozsudku soudu. Je proto odpovědností stěžovatelky, aby v kasační stížnosti specifikovala skutkové a právní důvody, pro které napadá rozhodnutí krajského soudu (srovnej např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs

104/2004 – 54, či ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 – 42; všechna citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[22] Stěžovatelka ze zákonných ustanovení cituje § 67 odst. 3 zákona o spotřebních daních a zdůrazňuje pasáž, podle níž (mimo jiné) *lih zvláště denaturovaný v souladu v souladu s požadavky jiného členského státu, který je obsažen ve výrobku, se pohlíží jako na nedenaturovaný, pokud je zjištěno daňové zneužití tohoto výrobku*. Dovožuje z toho zřejmě, že pokud u ní ke zneužití výrobku nedošlo (respektive takové zneužití nebylo prokázáno), pak lih zvláště denaturovaný v souladu s požadavky jiného členského státu (zde Slovenské republiky) by neměl být předmětem daně.

[23] Nejvyšší správní soud předesílá, že obecně lze porozumět stěžovateli, jestliže postup správce daně a žalovaného, stejně jako krajského soudu v napadeném rozsudku, subjektivně považuje za nespravedlivý či rozporný s účelem zákonné úpravy. Tento postoj jistě má určité faktické příčiny, neboť je možné, že stěžovatelka vskutku subjektivně spoléhala na to, že výrobek dodaný slovenským dodavatelem bude obsahovat denaturační či jiné látky v souladu se slovenskými předpisy. V právní rovině však krajský soud i žalovaný argumentují správně, pokud z laboratorně zjištěného nedostatečného množství denaturačních a dalších látek dovozují nutnost doměření spotřební daně. Podrobná argumentace v tomto ohledu již byla obsažena v rozhodnutí žalovaného a napadeném rozsudku a Nejvyšší správní soud k ní nemá co dodávat.

[24] Pokud stěžovatelka cituje pravidlo dle § 67 odst. 3 zákona o spotřebních daních, které podmiňuje zdanění lihu zvláště denaturovaného a obsaženého ve výrobku jeho zneužitím (které v projednávaném případě nebylo zjištěno), toto pravidlo na projednávaný případ nedopadá, neboť správce daně na základě laboratorních testů CTL dovozuje, že výrobek vůbec nesplňoval příslušné požadavky slovenského práva (tedy *požadavky jiného členského státu*) na denuraci, takže zneužití zde nebylo třeba zjišťovat. Nejvyšší správní soud však dodává, že výše uvedené závisí na správnosti zjištění skutkového stavu správcem daně a právě v tomto ohledu řízení před správcem daně a žalovaným vykazuje vady (jak je v podrobnostech uvedeno níže).

[25] Stěžovatelka tvrdí, že byl nesprávně zjištěn skutkový stav, z něhož také chybně vycházel krajský soud v napadeném rozsudku. V tomto ohledu předkládá dvě stěžejní námitky: za prvé, že vzorek byl odebrán z nepromísené kapaliny, zatímco žalovaný ve svém rozhodnutí chybně uvedl, že kapalina byla promísená; za druhé, že odběr vzorku a jeho zpracování neproběhlo v souladu s příslušnými ustanoveními zákona o lihu a vyhlášky č. 150/2008 Sb., která – mimo jiné – právě postup ohledně nepromísené kapaliny upravuje v § 18 odst. 5. Stěžovatelka rovněž vytýká krajskému soudu, že zamítl důkazní návrhy k prokázání jejích tvrzení spočívající ve výsledku svědků – osob, které byly přítomné odběru vzorků – a v pořízení znaleckého posudku.

[26] Krajský soud v napadeném rozsudku konstatoval, že správní orgány chybně uvedly, že kapalina byla promísená, avšak podle soudu se jednalo o „*pouhou formální chybu*“. K otázce promísení kapaliny se žalovaný v řízení před krajským soudem výslovně nevyjádřil, na jednání dne 18. 12. 2017 jen obecně odkázal na zprávu o daňové kontrole a rozhodnutí žalovaného (obsahující – mimo jiné – právě tvrzení o promísení kapaliny).

pokračování

Posledně uvedené konstatování krajského soudu, který bez dalšího uvěřil tvrzení stěžovatelky, tedy nemá oporu v provedeném dokazování, neboť k promísení kapaliny existují pouze rozporná tvrzení stěžovatelky a žalovaného.

[27] Krajský soud dále konstatoval, že nepromísení kapaliny nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného, protože „*správce daně byla ve výsledku zvolena adekvátní metoda odběru vzorků, tudíž nebylo jakkoliv zasáhnuto do veřejných subjektivních práv žalobce*“. Adekvátnost metody pak dovodil z vyjádření CTL ze dne 31. 12. 2013, podle něhož „*by nemělo docházet k rozvrstvení výrobku a nemělo by docházet k sedimentování tenzidů*“, a z dalšího vyjádření CTL ze dne 28. 3. 2014, kde se uvádí: „*K dotazu, zda mají tenzidy tendenci sedimentovat ke dnu skladovací nádrže tedy lze sdělit, že tento proces vyloučit nelze (závisí mj. na teplotě, jejím kolísání a obsahu vody resp. méně polárních rozpouštědel), ale pokud by byl zdenaturován líh podle přílohy č. 2 Vyhlášky 88/2007 Sb., kdy je denaturace 0,1 %-ním Ajatinem (výsledná koncentrace), nebo stejnou koncentrací za přídavku glycerinu, není pravděpodobné, že by se tenzid z vysokoprocenního líhu vysrážel. Je o velmi nízkou koncentraci a navíc v 'nemrznoucí' kapalině.*“

[28] Co se týče toho, že správce daně nepostupoval podle vyhlášky č. 150/2008 Sb., krajský soud ani z této okolnosti nedovodil nezákonnost jím přezkoumávaných rozhodnutí a postup správce daně aproboval s tím, že správce daně spoléhal na úvodní informaci stěžovatelky, že předmětem zkoumání (odběru vzorků) je líh osvobozený od spotřební daně dle § 71 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních, na který se vyhláška nevztahuje. Nejvyšší správní soud se s tímto hodnocením krajského soudu neztotožňuje z následujících důvodů.

[29] Správce daně ve zprávě o daňové kontrole ze dne 30. 4. 2015 uvedl, že „*obsah nadzemních nádrží je pro dokonalé smíchání všech komponentů ještě několikrát promícháván*“. Stejnou formulaci obsahuje i rozhodnutí žalovaného. Stěžovatelka naopak v žalobě uvedla, že toto není pravda a nadzemní nádrže ani nebyly vybaveny promíchávacím zařízením. Jak je uvedeno výše, při jednání před krajským soudem stěžovatelka k prokázání uvedených tvrzení navrhla důkazy – výslechy svědků (v podrobnostech viz odstavec [15] výše) a provedení znaleckého posudku, které krajský soud zamítl.

[30] Co se týče právní úpravy odebírání vzorků, stěžovatelka odkazuje na ustanovení zákona o lihu a vyhlášky č. 150/2008 Sb. Z uvedených předpisů podle přesvědčení zdejšího soudu jednoznačně plyne, že vyhláška č. 150/2008 Sb. autoritativně upravuje způsob měření množství lihu a zjišťování množství vyrobeného a upraveného lihu [§ 1 písm. b) vyhlášky]. Vyhláška dále výslovně upravuje okolnosti odběru vzorků u nádrží, jejichž obsah nelze promíchat (§ 18 odst. 5 vyhlášky). Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit názoru krajského soudu, že správce daně nebyl vázán vyhláškou č. 150/2008 Sb. a nemusel postupovat tam uvedeným způsobem jen proto, že vycházel z tvrzení stěžovatelky a měl za to, že prověřuje líh osvobozený od spotřební daně. Správce daně by totiž jistě neprováděl odběry, kdyby nechtěl ověřit chemické složení skladovaných kapalin, a činil tak zjevně i proto, aby postavil najisto, zda jsou či nejsou od daně osvobozeny, či zda naopak dani podléhají. Dále vyhláška č. 150/2008 Sb. upravuje dle svého názvu postupy při „*kontrole výroby a oběhu lihu*“, naopak aplikace vyhlášky pro kontrolu lihu (domněle) od daně

osvobozeného není ve vyhlášce nijak vyloučena. Z uvedeného vyplývá, že bylo povinností správce daně postupovat striktně dle vyhlášky a užít tam předvídané postupy.

[31] Co se týče významu toho, zda zkoumaná kapalina byla promíchána a zda odběr vzorku byl v souladu s vyhláškou, ani zde se Nejvyšší správní soud s krajským soudem neztotožňuje. Citované pasáže vyjádření CTL (viz odstavec [27] výše) totiž nedávají jednoznačnou odpověď, zda promísení kapalin mohlo mít nějaký význam a pokud ano, jak velký je tento význam pro výsledek laboratorních testů. CTL například uvedla, že proces sedimentace tenzidů „nelze vyloučit“ a hovoří o tom, že „není pravděpodobné“, že by se tenzid vysrážel. Z uvedeného však nelze jednoznačně usoudit, zda použitá metoda odběru vzorků měla vliv na relevantnost výsledku laboratorních testů či nikoliv. Vyhláška č. 150/2008 Sb. samozřejmě není samoúčelná; naopak by se dalo říci, že výslovně upravuje nejvhodnější technické postupy pro to, aby zjišťování množství lihu a měření látek do lihu přimísených bylo co nejpřesnější a poskytovalo hodnověrný základ pro další postup při správě spotřební daně.

[32] S ohledem na výše uvedené je zřejmé, že krajský soud zatížil své řízení závažnou vadou, jestliže odmítl důkazní návrhy stěžovatelky k prokázání metody odběru vzorků (výslechy navržených svědků) a k ověření technické správnosti postupu zvoleného správcem daně (znalecký posudek). Závěr krajského soudu o tom, že kapalina nebyla promísená, nemá oporu v provedeném dokazování. Dále právní názor krajského soudu, že správce daně nebyl povinen postupovat v souladu s vyhláškou č. 150/2008 Sb. a že takový postup neměl vliv na zákonnost rozhodnutí, je nesprávný. Kasační námitka stěžovatelky ohledně nedostatečného zjištění skutkového stavu ze strany krajského soudu je tedy důvodná.

[33] Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje i na to, že krajský soud se v napadeném rozsudku výslovně vypořádal pouze s otázkou výslechu navržených svědků. Ke stěžovatelkou navrhovanému znaleckému posudku se přímo nevyjádřil, nicméně tato okolnost nemá sama o sobě vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť v kontextu závěrů krajského soudu v odůvodnění jeho rozsudku (především na str. 30) je zřejmé, že soud i tento důkazní návrh považoval za nadbytečný. Tato skutečnost je z napadeného rozsudku patrná implicitně.

[34] Kasační soud však znovu zdůrazňuje, že s argumentací krajského soudu nesouhlasí. K otázce promísení zkoumané kapaliny a způsobu odběru vzorků správcem daně v kontextu stěžovatelčiných námitek a navrhovaných důkazů se totiž krajský soud vyjádřil mimo jiné tak, že „[o]debráním celého sloupce kapaliny (pomocí vakuové pumpičky se zatíženou hadičkou z celého sloupce kapaliny umístěné v nadzemní nádrži – pozn. NSS) by došlo rovněž k odebrání všech těchto jednotlivých usazených složek, které by promícháním takto odebraného sloupce kapaliny ve vzorku daly vzniknout výsledné kapalině zcela shodné, jako by byla tato ve skladovací nádobě před samotným odběrem důsledně promíchána.“ Je zjevné, že pro takto kategorický závěr – byť se do určité míry může jevit z laického pohledu jako logický – neměl krajský soud oporu v provedeném dokazování. Znalecký posudek či jiný odborný podklad, který by tuto tezi potvrdil, neměl krajský soud k dispozici a ani si jej nevyžádal. Tímto způsobem tak nelze přejít nesprávný postup správce daně při odebírání vzorků a dostatečně posoudit, zda mohl mít vliv (a případně

pokračování

jaký) na hodnověrnost zjištěných výsledků. Způsob odběru vzorků, respektive jeho technické provedení a použité metody, a zejména vliv způsobu odběru vzorků na výsledek rozboru, nepatří mezi skutečnosti obecně známé, popřípadě známé soudu z jeho činnosti. Krajský soud si měl opatřit podklady, které by spornou otázku objasnily a neměl na její řešení rezignovat. Sám o sobě neobstojí ani odkaz na výsledek zkoumání společností EMPLA AG, a to tím spíše, pokud stěžovatelka tvrdí, že její vyjádření zajistila pouze za účelem ověření množství tenzidů ve výrobku a nejednalo se o komplexní rozbor vzorku a náležité zjištění všech příslušných látek a celkového složení směsi. S tímto tvrzením by se měl krajský soud v dalším řízení taktéž vypořádat.

[35] Na podporu uvedených závěrů lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2008, č. j. 8 Afs 111/2006 – 92, který se zabýval podobnou problematikou jako nyní posuzovaná věc. I v něm bylo pro věc rozhodné posouzení, zda správce daně při odběru pochybil a zda tato okolnost mohla mít vliv na zjištění v posudku CTL, především pak na závěr správce daně o neprovedení denaturace a s tím spojené vyměření spotřební daně z lihu a lihovin. Také v tehdejší případě byl výsledek analýzy vzorku ze strany CTL pro rozhodnutí ve věci určující. Zdejší soud v uvedeném rozsudku uvedl, že „[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.“

[36] Nejvyšší správní soud také v citovaném rozsudku přílehlavě zdůraznil, že pro přijetí posudku CTL jako relevantního důkazu není rozhodující pouze jeho obsah, nýbrž i způsob, jakým byl získán materiál pro tento posudek. Měl za to, že je nezbytné, aby veškeré pochyby o správnosti a odbornosti tohoto důkazu byly odstraněny. Právě to se v nyní projednávaném případě nestalo, jak je podrobně popsáno výše.

[37] Co se týče kasační námitky ohledně způsobu stanovení základu daně, i zde platí přiměřeně to, co bylo uvedeno výše ohledně odběru vzorků. Jestliže tedy zákon o lihu a vyhláška č. 150/2008 Sb. stanovují přesný technický postup pro zjišťování množství lihu (viz § 4 a následující vyhlášky), pak správce daně nemůže vyjít při určení množství bez dalšího jen z vlastní evidence daňového subjektu. Stěžovatelce je nutné přisvědčit, že posledně uvedené údaje vykazují jen evidenční stav lihu a nikoli skutečný stav zásob lihu, řádně změřený s užitím metod a hodnot stanovených uvedenou vyhláškou.

[38] Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud zatížil své řízení vadou, neboť v něm dostatečně neobjasnil všechny pro věc rozhodné skutečnosti. Dále neodůvodnil, z čeho dovodil svůj závěr, že žalovaný a správce daně chybně uvedli skutečnost, že kapalina byla promíchána. Krajský soud dále nesprávně posoudil otázku stanovení základu daně a užití měření dle vyhlášky č. 150/2008 Sb. V dalším řízení tedy krajský soud provede důkazy v rozsahu nezbytném ke zjištění, zda kapalina před odběrem vzorků byla promísena, jakým způsobem byl odběr proveden, zda byl proveden v souladu s příslušnými ustanoveními vyhlášky č. 150/2008 Sb. (zejména § 18 odst. 4 a 5) a zda případný postup v rozporu s touto vyhláškou měl vliv na hodnověrnost výsledků laboratorních testů. Pokud přitom odmítne provést důkazy navržené stěžovatelkou, musí přezkoumatelným způsobem zdůvodnit, proč tak učinil.

[39] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto rozsudek krajského soudu v souladu s § 110 odst. 1, větou první s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v odůvodnění tohoto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[40] V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud i o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3, věta první s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** přípustné opravné prostředky.
(§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 18. července 2019

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu