



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Filipa Dienstbiera, soudce JUDr. Tomáše Langáška a soudkyně zpravodajky Mgr. Veroniky Baroňové v právní věci žalobce: **M. K.**, zastoupený JUDr. Radkem Hudečkem, advokátem, sídlem Poděbradova 1243/7, Ostrava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, sídlem Budějovická 7, Praha 4, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 2. 2019, č. j. 46-2/2019-900000-315, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 6. 2020, č. j. 22 Af 17/2019 - 44,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobce **se z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobce provozuje daňový sklad – zvláštní lihovar (povolením č. j. 4430-5/08-140100-23 bylo žalobci povoleno provozování daňového skladu pro destiláty, likéry a jiné lihové nápoje). Dne 5. 9. 2011 provedl Celní úřad Frýdek-Místek (dále též „správce daně“) v daňovém skladu místní šetření za účelem ověření dodržování povinností dle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. V průběhu místního šetření, kterému byl žalobce osobně přítomen, byl certifikovaným vzorkářem celního úřadu proveden odběr 3 půllitrových vzorků lihové tekutiny z podzemní skladovací nádrže, číslo ověřovacího listu SMS-N/46/98, ve které bylo naměřeno celkem 430 litrů tekutiny (viz protokol

z místního šetření č. j. 9597/2011-046100-024; a protokol o odběru vzorku č. 046100-11-09-001). Žalobce v průběhu místního šetření předal pracovníkům správce daně fakturu, vztahující se dle jeho tvrzení ke kontrolované šarži lihu. Tuto fakturu vystavil MORAVSKÝ LIHOVAR KOJETÍN a.s. (dále jen „lihovar Kojetín“) a podle jejího obsahu se jednalo o „*líh kvasný, rafinovaný, velejemný, neutrální*“.

[2] Odebraný vzorek byl testován Celně technickou laboratoří žalovaného. Z protokolu o zkoušce ze dne 17. 10. 2011, č. 29580/2011-900000-020 (dále též „zkouška CTL“), vyplynulo, že vzorek obsahoval kromě etanolu i metanol a 2-propanol, který je běžně používaným denaturačním činidlem. Obsah 2-propanolu ve vzorku byl 8,1 % hm.

[3] Dne 27. 8. 2012 vydal správce daně pod č. j. 10920/2012-046100-024 dodatečný platební výměr, kterým žalobci doměřil spotřební daň z lihu za zdaňovací období září 2011 ve výši 104 025 Kč, neboť zjistil skutečnosti zakládající povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň z lihu, a to skladování vybraných výrobků v prostorách daňového skladu žalobce (konkrétně naměřených 430 litrů lihu, který byl předmětem daně podle § 67 odst. 1 zákona o spotřebních daních). Správce daně dospěl k závěru, že skutečnosti zjištěné na základě provedené zkoušky CTL svědčí o tom, že žalobce skladoval líh, který má znaky denaturačního činidla, a tedy se nemohlo jednat o líh nakoupený dle předložené faktury od lihovaru Kojetín. Žalobci proto vznikla povinnost přiznat a zaplatit z těchto vybraných výrobků spotřební daň z lihu, neboť nebylo prokázáno, že se jedná o výrobky zdaněné nebo oprávněně nabyté za cenu bez daně, jak stanoví § 4 odst. 1 písm. f) a § 5 zákona o spotřebních daních.

[4] Žalobce podal proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, k němuž v rámci doplnění připojil protokol ze dne 8. 10. 2012, č. 55916/2012, vypracovaný Zdravotním ústavem se sídlem v Ostravě, Centrem hygienických laboratoří, Zkušební laboratoří akreditovanou ČIA pod č. 1393, z něhož vyplynulo, že hodnota 2-propanolu v testovaném vzorku je menší než 50 mg/l 100 % etanolu.

[5] Celní ředitelství Ostrava rozhodnutím ze dne 31. 12. 2012, č. j. 5313-2/2012-140100-21, odvolání žalobce zamítlo a dodatečný platební výměr potvrdilo. Toto rozhodnutí Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) zrušil pro vady rozsudkem ze dne 27. 11. 2014, č. j. 22 Af 8/2013 - 31. Po zrušení rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava žalovaný podáním ze dne 25. 5. 2015, č. j. 11109-2/2015-900000-304.5, vyzval žalobce k uplatnění procesních práv podle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Žalobce reagoval na výzvu podáním ze dne 7. 6. 2015, v němž mj. sdělil, že rezervní vzorek lihu byl ve Zkušební laboratoři č. 1162, akreditované ČIA a provozované společností EKOCENTRUM OVALAB, s. r. o. (dále též „OVALAB“), rozdělen na dvě poloviny. Jednu polovinu vzorku otestovala laboratoř OVALAB, přičemž z protokolu o zkoušce ze dne 2. 11. 2012, č. P 3115, vyplynulo, že hodnota 2-propanolu ve vzorku činila 0,02 % (dále též „zkouška OVALAB“). Druhou polovinu v laboratoři OVALAB zapečetili a poslali Zdravotnímu ústavu se sídlem v Ostravě, Centrum hygienických laboratoří, Zkušební laboratoř akreditovaná ČIA pod č. 1393 za účelem provedení další zkoušky. Z protokolu o zkoušce ze dne 8. 10. 2012, č. 55916/2012, vyplynula hodnota 2-propanolu menší než 50 mg/l 100 % etanolu (dále též „zkouška ZÚ“). Protokoly obsahující výsledky obou zkoušek žalobce připojil.

pokračování

[6] Žalovaný dne 17. 7. 2015 vydal pod č. j. 31725-4/2015-900000-304.5 rozhodnutí, jímž změnil způsob stanovení daně z pomůcek na dokazování; výši doměřené spotřební daně ponechal beze změny. K žalobcem předloženému protokolu o zkoušce ZÚ konstatoval, že zkoumaný vzorek nebyl laboratoři předložen ve vzorkovnici originálně uzavřené vzorkařem celního úřadu, nýbrž se jednalo o láhev uzavřenou a zapečetěnou společností OVALAB. Se vzorkem tedy bylo manipulováno, a jeho analýzu proto nelze hodnotit jako relevantní důkaz. Ve vztahu k provedené zkoušce OVALAB žalovaný uvedl, že má nadále za to, že ve vzorku byla prokázána přítomnost denaturačního činidla (2-propanolu), a to na základě zkoušky CTL, o které nepanují pochybnosti.

[7] Proti tomuto rozhodnutí žalovaného se žalobce bránil žalobou, kterou Krajský soud v Ostravě zamítl rozsudkem ze dne 25. 5. 2017, č. j. 22 Af 69/2015 - 31. Ke kasační stížnosti byl rozsudek krajského soudu zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2018, č. j. 7 Afs 259/2017 - 30. Současně bylo zrušeno také rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 7. 2015, č. j. 31725-4/2015-900000-304.5, a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci sp. zn. 7 Afs 259/2017 uvedl, že na žalovaném v dalším řízení bude, aby unesl důkazní břemeno ohledně prokázání přítomnosti 2-propanolu v odebraném lihu, a to např. tím, že zadá vypracování znaleckého posudku týkajícího se chemického složení odebraného lihu, jehož závěry by relevantním způsobem zpochybnil y výsledky provedené zkoušky OVALAB.

[8] Po doplnění dokazování žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím změnil rozhodnutí správce daně ze dne 27. 8. 2013, č. j. 10920/2012-046100-024, tak, že dodatečně vyměřuje z úřední povinnosti žalobci jako osobě, která vybrané výrobky skladovala, spotřební daň z lihu ve výši 104 025 Kč ve smyslu § 4 odst. 1 písm. f) v souvislosti s § 66 odst. 1 písm. c) zákona, neboť žalobci vznikla povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit dle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních (základ daně a výši spotřební daně z lihu žalovaný stanovil dokazováním). V odůvodnění rozhodnutí uvedl, že skutečnost, že odebraný vzorek obsahoval denaturační prostředek 2-propanol, byla v řízení prokázána jednak zkouškou CTL, jednak laboratorní analýzou znaleckého ústavu Vysoké školy chemicko-technologické v Praze, Fakulty potravinářské a biochemické technologie (dále též „znalecký ústav“). V obou případech byl 2-propanol zjištěn v totožném množství (8,1 % hm.). Žalobcem předložený protokol o zkoušce OVALAB, resp. v něm uvedené závěry, tak byly dle žalovaného provedenou analýzou znaleckého ústavu vyvráceny.

[9] Žalobu směřující proti tomuto rozhodnutí žalovaného krajský soud v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Neztotožnil se s námitkami, jimiž žalobce zpochybňoval obsah znaleckého posudku i jeho formální náležitosti. Přisvědčil naopak závěrům žalovaného, že skladovaný líh nebyl lihem oficiálně nakoupeným od označeného dodavatele, neboť provedené laboratorní zkoušky (zkouška CTL i analýza znaleckého ústavu) shodně potvrdily přítomnost denaturačního činidla. Krajský soud dospěl ve shodě s žalovaným k závěru, že žalobce uvedený líh skladoval v prostorách daňového skladu v rozporu s povolením k provozování daňového skladu, a jednalo se o vybraný výrobek, u kterého nebyl prokázán způsob řádného nabytí v souladu s § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[10] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž namítal, že žalovaný sice nechal zpracovat znalecký posudek, rozdílnost výsledku v základním ukazateli (lihovitosti) však vyloučila, že se jednalo o vzorek shodný se vzorkem zkoumaným při zkoušce CTL. Oba provedené rozboru (tj. rozbor provedený CTL a znaleckým ústavem) se dle stěžovatele navzájem vylučují, nikoli podporují. Stěžovatel se domníval, že postupem žalovaného (akceptovaným i ze strany krajského soudu) byl porušen rovný přístup v daňovém řízení, neboť nebyly zohledněny požadavky stěžovatele na vypracování znaleckého posudku (stran formulace pokládáných otázek znalci). K samotné kvalitě rozboru provedeného znaleckým ústavem stěžovatel uvedl, že není zřejmé, kdo konkrétně rozbor provedl a jak při něm bylo se vzorkem manipulováno. Stěžovatel se ztotožnil s hodnocením žalovaného, že některé nedostatky posudku jsou administrativního charakteru, avšak některé rozpory v datech, včetně absence znalecké doložky, naopak pokládal za natolik zásadní, že je nelze přehlížet. V případě doplňujícího rozboru je navíc v protokolu o zkouškách uvedeno, že láhev se vzorkem byla zaplombována a přelepena páskou, přestože byla otevřena již pro účely provedení prvního znaleckého rozboru. Žalovaný (a posléze i krajský soud) tak přijal jako důkaz revizní posudek zatížený chybami, čímž vydané rozhodnutí založil na nepřezkoumatelném podkladu. Stěžovatel se domníval, že žalovaný měl vyzvat znalecký ústav k odstranění nedostatků posudku, a pokud tak neučinil, jednalo se toliko o důkaz listinou. To je ovšem v rozporu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu, který požadoval provést důkaz znaleckým posudkem. Krajský soud navíc rozbor znaleckého ústavu označil za znalecký posudek i přes absenci znalecké doložky.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že dostal povinnosti uložené mu Nejvyšším správním soudem, neboť v řízení bylo prokázáno, že ve třetím rezervním vzorku zkoumaném znaleckým ústavem je přítomen 2-propanol, a to ve shodném množství jako ve vzorku zkoumaném CTL. Bylo proto možné ztotožnit vzorek zkoumaný znaleckým ústavem se vzorkem zkoumaným CTL (a to nejen na základě přítomnosti 2-propanolu, ale též stejné hustoty vzorků). Tímto způsobem tedy došlo k relevantnímu zpochybnění výsledků zkoušky provedené laboratoří OVALAB. Žalovaný doplnil, že kvalita lihu, včetně jejího zjišťování požadovaného stěžovatelem, se provádí u tzv. čistých lihů, tedy u lihů, které jsou bez obsahu denaturačních činidel. Stran rozdílu v naměřených hodnotách lihovitosti v případě zkoušky CTL a zkoušky znaleckého ústavu žalovaný konstatoval, že tento rozdíl mohl být způsoben např. odlišnou kalibrací přístrojů, navážením zkoumaného vzorku, apod. V této souvislosti odkázal na závěry krajského soudu a zároveň doplnil, že v souzené věci je rozhodné, že výsledky zkoušky provedené CTL (stejně jako zkoušky provedené znaleckým ústavem) vykazaly shodu jak v hustotě zkoumaného vzorku, tak v obsahu 2-propanolu v koncentraci vylučující, že by se jednalo o líh velejemný, neutrální (nakoupený stěžovatelem od lihovaru Kojetín).

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud na úvod připomíná, že v souzené věci již jednou rozhodoval, a to rozsudkem ze dne 12. 4. 2018, č. j. 7 Afs 259/2017 - 30. V něm se ztotožnil s předchozím závěrem žalovaného i krajského soudu, že analýzu rezervního vzorku při zkoušce ZÚ nebylo možné hodnotit jako relevantní důkaz, neboť vzorek nebyl k testování

pokračování

předložen ve vzorkovnici originálně uzavřené vzorkařem celního úřadu (se vzorkem tak bylo manipulováno, čímž byla zpochybněna jeho identita). Nepřisvědčil však již hodnocení protokolu o zkoušce OVALAB, provedenému žalovaným a krajským soudem, u které k relevantnímu zpochybnění identity vzorku nedošlo. Nejvyšší správní soud proto zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného, kterého v dalším řízení závázal, aby např. zadal vypracování znaleckého posudku ohledně chemického složení lihu (za využití třetího vzorku odebraného při místním šetření), a tímto způsobem potvrdil nebo zpochybnil výsledky provedené zkoušky OVALAB [prokázáním přítomnosti denaturačního činidla (2-propanolu) v odebraném lihu].

[14] Žalovaný v souladu se závazným právním názorem rozhodnutím ze dne 10. 9. 2018, č. j. 46830-3/2018-900000-315, ustanovil ve věci znalce, resp. znalecký ústav - Vysokou školu chemicko-technologickou v Praze, Fakultu potravinářské a biochemické technologie, splňující podmínky pro provedení odborné analýzy třetího vzorku lihu se zaměřením na přítomnost denaturačních činidel. Žalovaný o této skutečnosti informoval stěžovatele a současně mu zaslal výzvu k formulaci otázek, které by chtěl ústavu položit. Stěžovatel v reakci na toto sdělení ve vyjádření ze dne 28. 8. 2018 žádal o položení otázek: 1) zda vzorek obsahuje přítomnost BITREXU a jeho degradačních složek, lihovitost; 2) o jaký druh lihu, který je předmětem analýzy, se jedná, a dále aby bylo provedeno jednoznačné zařazení lihu co do kvality a lihovitosti podle vyhlášky č. 141/1997 Sb. a přílohy č. 3 nebo 2 k datu 5. 9. 2011; 3) zda přítomní příslušníci celní správy mohli při odběru vzorků a zjištění cejchovaným laboratorním lihoměrem dne 5. 9. 2011 posoudit, o jaký líh se jedná co do lihovitosti. Žalovaný v odpovědi ze dne 10. 9. 2018 stěžovateli sdělil, že jím vznesené otázky nejsou s ohledem na těžiště sporu relevantní.

[15] Žalovaný v rámci zadání znaleckého posudku položil znaleckému ústavu dvě otázky, a to: 1) zda zkoumaný vzorek obsahuje denaturační prostředek 2-propanol, a pokud ano, v jakém množství; 2) jaké je množství etanolu ve zkoumaném vzorku. Správní spis obsahuje listinu označenou jako znalecký posudek z oboru chemie ze dne 7. 11. 2018, č. j. 46830-3/2018-900000-315, protokol o zkoušce provedené dne 5. 11. 2018, doplňující protokol o zkoušce provedené dne 22. 11. 2018 a doplnění znaleckého posudku ze dne 22. 11. 2018. Přílohu znaleckého posudku tvoří také fotodokumentace vzorku. Znalecký ústav (stejně jako dříve CTL) detekoval ve zkoumaném vzorku přítomnost denaturačního prostředku 2-propanolu, a to o koncentraci (66,0 +- 6,6) g/l, což v přepočtu (hustota vzorku a obsah 2-propanolu) na hmotnostní jednotky činilo 8,1 % hm (tj. totožné množství určené zkouškou CTL). Ve vztahu ke druhé položené otázce týkající se množství etanolu ve zkoumaném vzorku bylo znaleckým ústavem nejprve zjištěno, že vzorek obsahuje 94,44 (+- 0,3 %) etanolu (tzv. pyknometrickou metodu určenou pro jednosložkové kapaliny); následně byla znaleckým ústavem na obsah etanolu ve vzorku dodatečně provedena zkouška metodou plynové chromatografie, na základě které byla zjištěna přítomnost etanolu o obsahu 89,81 % +- 0,5 % (v/v).

[16] Je tedy zřejmé, že v souladu se závazným názorem předchozího zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu žalovaný na základě provedené analýzy znaleckého ústavu prokázal přítomnost denaturačního činidla (2-propanolu) v lihu odebraném v daňovém skladu stěžovatele, a tímto způsobem zpochybnil výsledky dříve provedené zkoušky OVALAB.

[17] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil kasační námitce zpochybňující totožnost zkoumaných vzorků. Jak uvedl již krajský soud v napadeném rozsudku, v protokolu o zkoušce č. 2007/18 je vzorek označen evidenčním číslem 046100-11-09-001 a datem 5. 9. 2018; dále je uveden kód vzorku v laboratoři: ML 2007/18 a popis vzorku: *líh kvasný, obal: skleněná láhev se šroubovacím uzávěrem; obal vzorku a bezpečnostní prvky neporušené; celkem 500 ml.* Přílohu protokolu tvoří fotodokumentace vzorku obsahující tři fotografie (na první je skleněná láhev opatřená štítkem, přelepku a pečetí, na druhé fotografii je detail přlepky a pečetí a na třetí fotografii je detail štítku nalepeného na láhvi). Číslo vzorku a datum odpovídají odběru vzorku dne 5. 9. 2011, včetně místa odběru – Zvláštní lihovar D. X. Popis vzorku obsažený v protokolu (a doplněný fotodokumentací) tak je možno pokládat za dostatečný k ověření existence bezpečnostních prvků na láhvi se vzorkem a vylučuje jeho záměnu. Krajský soud upozornil na nesprávné datum 5. 9. 2018, uvedené u správného evidenčního čísla (správně se jednalo o datum 5. 9. 2011, kdy došlo k odběru vzorku). Zároveň však v této souvislosti poukázal na skutečnost, že z první fotografie zapečetěné láhve je letopočet, kdy došlo k odběru vzorku, zřetelný, a tato skutečnost je zřejmá i z celého obsahu správního spisu, včetně vyjádření stěžovatele. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že uvedená zřejmá chyba v psaní nemohla mít na identifikaci vzorku žádný vliv.

[18] Stěžovatel dále argumentaci zpochybňující totožnost zkoumaných vzorků opírá také o naměřený rozdíl v lihovitosti, k němuž dospěla CTL analýzou vzorku dne 17. 10. 2011 (s výsledkem 84,9 % obj.), a lihovitosti, k níž dospěl při analýze znalecký ústav (s výsledkem 89,81 % obj.). Žalovaný se k uvedenému rozdílu vyjádřil na str. 18 až 19 rozhodnutí a krajský soud na něj reagoval v bodě 22 napadeného rozsudku, kde ve shodě s žalovaným zopakoval, že naměřené hodnoty lihovitosti se sice liší, avšak tento rozdíl mohl být způsoben např. odlišnou kalibrací přístrojů, navážením zkoumaného vzorku, apod. Stěžovatel v kasační stížnosti na závěry obsažené v rozhodnutí žalovaného ani v napadeném rozsudku konkrétně nereagoval a vyslovil pouze obecný nesouhlas. Za tohoto stavu proto není uvedená námitka způsobila bližšího soudního přezkumu.

[19] Přesto Nejvyšší správní soud v souvislosti s výše uvedeným zdůrazňuje, že podstata závěrů učiněných na základě provedených laboratorních zkoušek nespočívá v prokázaném množství lihovitosti, ale v tom, že zkoumaný líh (který byl odebrán z podzemní nádrže stěžovatelova daňového skladu), měl být dle jeho tvrzení (doloženého fakturou vystavenou lihovarem Kojetín) lihem velejemným, neutrálním, jinými slovy tedy lihem „čistým“ bez jakýchkoliv přísadků denaturačního činidla. Laboratorní zkoušky (CTL i znaleckého ústavu) však v lihu přítomnost denaturačního činidla potvrdily. Dle přílohy č. 3 k vyhlášce č. 141/1997 Sb., upravující kvalitativní znaky jednotlivých druhů lihu, je pro líh velejemný neutrální určeno množství etanolu v procentech objemových nejméně 96,0 %. Již z tohoto údaje (v porovnání s oběma výstupy z laboratorních testů a bez ohledu na zjištěný rozdíl mezi nimi) vyplývá, že se o líh velejemný, neutrální, jehož existenci stěžovatel deklaroval, v posuzované věci zjevně jednat nemohlo, neboť ani jedna z naměřených hodnot množství etanolu 96,0 % nedosáhla.

[20] Pokud stěžovatel v kasační stížnosti zdůrazňoval význam inventury a v souvislosti s tím uplatnil námitku dvojího zdanění, krajský soud v bodě 10 napadeného rozsudku správně poukázal na skutečnost, že inventurní stav zásob vypovídá především o množstevním stavu zásob lihu v daňovém skladu, nikoli o kvalitativních hodnotách

pokračování

uskladněného zboží na laboratorní úrovni. Prokázal-li žalovaný, že stěžovatel disponoval lihem odlišným od lihu uskladněného dle evidence v daňovém skladu, a tedy se nejednalo o líh podmíněně osvobozený od daně, bylo zřejmé, že bude následovat doměření spotřební daně z lihu v souladu s § 4 písm. f) ve spojení s § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních. Stěžovateli podle těchto ustanovení zákona vznikla povinnost zaplatit daň okamžikem, kdy bylo zjištěno, že líh držel (k tomu shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci téhož stěžovatele týkající se doměření spotřební daně za jiné zdaňovací období ze dne 27. 6. 2018, č. j. 6 Afs 258/2017 - 37).

[21] Ke kasačním námitkám týkajícím se náležitostí a obsahu vypracovaného posudku znaleckého ústavu Nejvyšší správní soud uvádí, že závisí-li rozhodnutí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá, může správce daně ustanovit znalce k prokázání skutečností pro správné zjištění a stanovení daně [§ 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu]. *„Znalecký posudek je obecně jedním z důkazních prostředků, jehož závěry soud sice hodnotí jako každý jiný důkaz, liší se však tím, že odborné závěry v něm obsažené nepodléhají hodnocení soudem podle zásad § 77 odst. 2 s. ř. s., resp. § 132 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále jen „o. s. ř.“). Soud hodnotí přesvědčivost posudku co do jeho úplnosti ve vztahu k zadání, logické odůvodnění jeho závěrů a soulad s ostatními provedenými důkazy. Hodnocení důkazu znaleckým posudkem tedy spočívá v posouzení, zda závěry posudku jsou náležitě odůvodněny, zda jsou podloženy obsahem nálezu, zda bylo přihlédnuto ke všem skutečnostem, s nimiž se bylo třeba vypořádat, zda závěry posudku nejsou v rozporu s výsledky ostatních důkazů a zda odůvodnění znaleckého posudku odpovídá pravidlům logického myšlení. Z uvedeného vyplývá, že důkaz znaleckým posudkem soud hodnotí jako každý jiný důkaz, nemůže však přezkoumávat věcnou správnost odborných závěrů“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2015, č. j. 1 Afs 92/2015 - 35, nebo např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2015, č. j. 7 Afs 14/2015 - 41).

[22] Z výše citovaných závěrů vyplývá, že soud nemůže sám přezkoumávat věcnou správnost závěrů znalce, neboť k tomu nemá potřebné odborné znalosti. Správnost posudku tak posuzuje zejména z pohledu přesvědčivosti argumentů znalce, rozumnosti jeho úvah, přezkoumatelnosti použitých metod, úplnosti podkladů a souladu posudku s ostatním důkazním materiálem. Podle § 13 tehdy platné a účinné vyhlášky č. 37/1967 Sb., k provedení zákona o znalcích a tlumočnících (dále jen „vyhláška č. 37/1967 Sb.“), platilo, že vedle požadavku na znaleckou doložku a znaleckou pečeť znalec musí (dle odst. 2 vyhlášky) do posudku uvést *popis zkoumaného materiálu, popřípadě jevů, souhrn skutečností, k nimž při úkonu přihlížel (nález), a výčet otázek, na které má odpovědět, s odpověďmi na tyto otázky (posudek)*.

[23] Namítal-li stěžovatel, že žalovaný nezohlednil jím vznesené požadavky na obsah znaleckého posudku, je třeba přisvědčit závěrům žalovaného a krajského soudu, že zodpovězení stěžovatelem navrhovaných otázek nebylo pro posouzení nyní projednávané věci relevantní. Žalovaný vtělil odůvodnění tohoto závěru do bodů 10 a 14 rozhodnutí, které krajský soud vyhodnotil jako srozumitelné, přezkoumatelné a logické, a ztotožňuje se s ním také Nejvyšší správní soud. Z již dříve provedených zkoušek OVOLAB a CTL je patrné, že vzorek neobsahoval Bitrex ani jeho degradační složky. Tato skutečnost tedy nebyla mezi účastníky řízení sporná. Stejně tak vzhledem k předmětu řízení, v němž byla ověřována přítomnost či nepřítomnost 2-propanolu ve zkoumaném vzorku, nebylo pro

zjištění skutkového stavu relevantní zadávat rozbor zaměřující se na zjišťování kvality, resp. druhu lihu. Zodpovězení třetí otázky stěžovatele pak, jak správně podotkl žalovaný, ani nespadlo do kompetence znaleckého zkoumání. Tuto námitku tak Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou.

[24] K namítaným formálním vadám znaleckého posudku Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud některým stěžovatelovým výtkám sice přisvědčil, uzavřel však, že se v souhrnu jedná toliko o nedostatky administrativního charakteru bez faktického vlivu na výsledek laboratorní zkoušky. S tímto závěrem v kasační stížnosti souhlasil i stěžovatel. Nejvyšší správní soud proto pouze doplňuje, že v protokolu o zkouškách je uvedeno jméno a podpis vedoucí laboratoře prof. Ing. J. H., CSc. a razítko znaleckého ústavu. Tyto údaje tedy dostatečně specifikují autora protokolů o zkouškách a nezakládají pochybnost o jejich zpracování. Pokud se jedná o provedení doplňující zkoušky, má stěžovatel pravdu v tom, že jde-li o popis vzorku, jsou oba protokoly o zkouškách identické. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku správně podotkl, že ve druhém případě se v popisu vzorku měla promítnout skutečnost, že se vzorkem již bylo laboratorně manipulováno. Lze nicméně logicky dovodit a důvodně předpokládat, že zkušební laboratoř při vyhotovení doplňujícího protokolu pouze mechanicky přepsala údaje z prvního protokolu, což totožnost použitého vzorku ani věrohodnost výsledku provedeného rozboru nezpochybňuje způsobem, který v kasační stížnosti naznačuje stěžovatel. Přepsal-li znalecký ústav doslovně údaje z prvního protokolu, nesvědčí toto pochybení o manipulaci se vzorkem při doplňujícím rozboru, a danou situaci tak nelze připodobnit provedení zkoušky ZÚ, kde byl k rozboru předložen vzorek ve zcela jiném než původním zapečetěném obalu.

[25] Stěžovatel znaleckému posudku vytýká také absenci znalecké doložky jako zákonné náležitosti upravené v § 13 odst. 4 prováděcí vyhlášky č. 37/1967 Sb., podle které *na poslední straně písemného posudku připojí znalec znaleckou doložku, která obsahuje označení seznamu, v němž je znalec zapsán, označení oboru, v němž je oprávněn podávat posudky, a číslo položky, pod kterou je úkon zapsán ve znaleckém deníku*. Žalovaný i krajský soud stěžovateli shodně přisvědčili, že posudek znaleckého ústavu není znaleckou doložkou opatřen. Krajský soud uzavřel, že význam znalecké doložky spočívá především ve formální rovině, neboť obecně její existence dokládá, že listinu sloužící jako důkaz skutečně vyhotovil znalec. V dané věci žádná ze stran nezpochybnila, že by znalecký posudek nevypracoval označený znalecký ústav, a proto měl krajský soud za to, že i přes absenci znalecké doložky je možno listinu považovat za znalecký posudek.

[26] Nejvyšší správní soud k tomuto hodnocení uvádí, že posudek znaleckého ústavu (v kopii předložený též Nejvyššímu správnímu soudu) nemá veškeré zákonné náležitosti, které předepisoval § 13 vyhlášky č. 13/1967 Sb. Krajský soud správně poukázal na skutečnost, že náležitosti obsažené v § 13 odst. 4 vyhlášky č. 37/1967 Sb. slouží k posílení identifikace posudku odborného subjektu, která je v konkrétních případech nepochybně doložitelná i jinak (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2013, č. j. 3 Ads 62/2012 - 39). V posuzovaném případě přitom není pochyb o tom, kým, kdy, pro koho a za jakým účelem byl posudek vypracován, a požadovaná odbornost i formální způsobilost jeho autora je z okolností vzniku posudku zjevná. Vytýkaný nedostatek posudku znaleckého ústavu tak dle Nejvyššího správního soudu v tomto konkrétním případě jeho vypovídací hodnotu nezpochybňuje.

pokračování

[27] Stran jeho vlastního hodnocení se však Nejvyšší správní soud ztotožňuje s postupem žalovaného, který s ohledem na uvedenou skutečnost hodnotil vypracovaný „posudek“ (ve spojení s jeho doplněním) a v něm obsažená zjištění a závěry nikoli jako důkaz znaleckým posudkem ve smyslu § 95 daňového řádu, ale jako tzv. odborné vyjádření, ze kterého lze rovněž zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Daňový řád aplikovaný v projednávané věci nepředpisuje postup, ani neurčuje váhu jednotlivých důkazů tím, že by některým z nich přiznával vyšší pravdivostní hodnotu a jiným důkazní sílu zcela nebo zčásti odpíral. Hodnocení důkazů ponechává na úvaze správce daně (§ 8 daňového řádu), který důkazy hodnotí jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2013, č. j. 7 Afs 86/2013 - 21). Nejvyšší správní soud proto nesdílí názor stěžovatele, že by uvedený posudek znaleckého ústavu z tohoto důvodu nemohl být relevantním podkladem pro rozhodnutí ve věci.

[28] V předchozím zrušujícím rozsudku ze dne 12. 4. 2018, č. j. 7 Afs 259/2017 - 30, Nejvyšší správní soud vypracování znaleckého posudku doporučil jako jednu z možných variant unesení důkazního břemene žalovaným. Žalovaný v dalším řízení důkazní břemeno unesl a účinně zpochybnil výsledky zkoušky OVALAB předložené stěžovatelem. Skutečnost, že odebraný vzorek obsahoval denaturační prostředek 2-propanol byla prokázána jak dříve provedenou laboratorní analýzou CTL (viz protokol o zkoušce ze dne 17. 10. 2011, sp. zn. 29580/2011-900000-020), tak laboratorní analýzou znaleckého ústavu; a v obou případech byl 2-propanol zjištěn v totožném množství (8,1 % hm.). K doměření spotřební daně proto došlo z toho důvodu, že složení zkoumaného lihu neodpovídalo žádnému výrobku, který stěžovatel dle vlastních tvrzení a evidence přijal do daňového skladu, který provozuje, neboť se jednalo nikoli o líh „čistý“, velejemný, neutrální, ale o líh denaturovaný. Jednalo se tedy o líh neznámého původu, ze kterého byl stěžovatel povinen přiznat a zaplatit spotřební daň.

IV. Závěr a náklady řízení

[29] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[30] O náhradě nákladů účastníků řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatel neměl ve věci úspěch a úspěšnému žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žalobce (stěžovatel) nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 25. března 2021

JUDr. Filip Dienstbier
předseda senátu

