

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci **žalobkyně: CHEMPRES s.r.o.,** se sídlem Bělohorská 3, Plzeň, zast. JUDr. Danielem Hornem, advokátem se sídlem Náměstí Republiky 29, Plzeň, proti **žalovanému: Celní ředitelství Hradec Králové,** se sídlem Bohuslava Martinů 1672/8a, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 12. 2009, č. j. 15290-2/2009-060100-21, ve věci spotřební daně z lihu, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 1. 2011, č. j. 30 Af 5/2010 - 40,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta stěžovatelčina žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 12. 2009, č. j. 15290-2/2009-060100-21, kterým bylo

zamítnuto odvolání stěžovatelky proti platebnímu výměru Celního úřadu Pardubice ze dne 14. 9. 2006, č. j. 6518/06-0663-024, opravnému rozhodnutím ze dne 27. 11. 2006, č. j. 8610/06-0663-024. Uvedeným rozhodnutím Celního úřadu Pardubice byla stěžovatelce vyměřena spotřební daň z lihu za zdaňovací období březen 2006 ve výši 726 895 Kč, jelikož dne 2. 3. 2006 uvedla do volného daňového oběhu obecně denaturovaný líh, u kterého bylo analýzou zjištěno, že nebyl denaturován v souladu s přílohou 2 vyhlášky Ministerstva zemědělství č. 141/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobu, skladování a zpracování lihu, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „vyhláška č. 141/1997 Sb.“).

Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku uvedl, že stěžejní otázkou pro posouzení věci bylo hodnocení, zda měly celní orgány posuzovat denaturaci předmětného lihu podle vyhlášky č. 141/1997 Sb., nebo podle nařízení Komise (ES) č. 3199/93, o vzájemném uznávání postupů úplné denaturace lihu pro účely osvobození od spotřební daně, ve znění nařízení Komise (ES) č. 1309/2005 (dále jen „nařízení Komise č. 3199/93“). Dle krajského soudu bod 2. nařízení Komise (ES) č. 1309/2005 vyžaduje, aby členské státy osvobodily od spotřební daně líh, který byl úplně denaturován podle požadavků některého členského státu, pokud tyto požadavky byly řádně oznámeny a schváleny s podmínkami stanovými v dalších jeho ustanoveních. V příloze nařízení jsou pak uvedeny denaturační prostředky, které hodlá Česká republika používat. Krajský soud dospěl k závěru, že uvedené nařízení Komise upravuje přístup zemí Evropského společenství ke zdanění lihu spotřební daní dovezeného na jejich území z jiného členského státu, v němž byl tento líh denaturován, což není posuzovaný případ. V nyní projednávané věci se jedná o denaturaci lihu na daňovém území České republiky dle národní úpravy pro účely jeho osvobození od daně.

Krajský soud dále konstatoval, že dle pořadového čísla 1b přílohy 2 vyhlášky č. 141/1997 Sb. jsou minimální požadavky na denaturační směs pro obecně denaturovaný ethanol nejméně 40 ml solventní nafty, 20 ml petroleje a 10 ml technického benzínu na 1 l ethanolu, když maximální obsah denaturační směsi ve zkoumaném lihu byl 5 ml a 4,5 ml na 1 l absolutního ethanolu. K závěru, že zkoumaný líh nevyhovuje požadavkům vyhlášky č. 141/1997 Sb. na denaturovaný líh, dospěly jak Celně technická laboratoř Hradec Králové a Celně technická laboratoř Praha, tak i Generální ředitelství cel, které má status znaleckého ústavu pro laboratorní zkoumání a analýzu potravin, lihu, tabáku a surovin pro jejich výrobu. Krajský soud tak nemohl přisvědčit námitce žalobkyně, že jí bylo odmítnuto provedení kontrolní zkoušky, neboť tyto zkoušky provedeny byly.

Shora označený rozsudek krajského soudu napadla stěžovatelka kasační stížností. Namítla, že pracovníci Celního úřadu Pardubice byli přítomni denaturaci, a proto nelze k předmětnému případu přistupovat pouze formálně s poukazem na nedostatečné množství denaturačního činidla. Podle stěžovatelky je nutno respektovat smysl zákona a prováděné denaturace, jejímž cílem je použitelnost

denaturovaného lihu jen k průmyslovým účelům, což bylo naplněno. Hodnoty zjištěné při jí provedené denaturaci se blížily hodnotám stanoveným v nařízení Komise č. 3199/93, a bylo tak možno učinit závěr o provedení denaturace lihu, i přesto, že vyhláška č. 141/1997 Sb. požadovala použití vyššího množství denaturační směsi. Pokud by se tedy vycházelo z účelu zákona, kterým je kromě hlavního cíle výběru spotřební daně znemožnit použití denaturovaného lihu jinak než průmyslově, nebylo možno dojít k závěru, že líh zdenaturován nebyl. Stěžovatelka poukázala na to, že systém, který je ve správním řízení při přezkumu řádného provádění denaturace nastaven, je nespravedlivý vůči daňovému subjektu, který nemá možnost přezkumu výsledků zjištěných pracovníky celního úřadu u nezávislé laboratoře, neboť dle jejího zjištění jsou k provádění rozborů akreditovány pouze laboratoře celních úřadů, popřípadě celních ředitelství a žádné jiné.

Ve vyjádření ke kasační stížnosti se žalovaný ztotožnil se závěry rozsudku krajského soudu, že stěžovatel nesplnil právními předpisy stanovené podmínky, za nichž je možno líh považovat za denaturovaný. Ani žalovaný ani soud totiž nemohl nahradit kogentní právní úpravou stanovené limitní hodnoty pro minimální množství denaturační směsi správní úvahou, že přes nesprávně provedenou denaturaci předmětný líh nelze užít jinak než průmyslově. Žalovaný také odmítl ničím nepodložené apriorní zpochybnění institutu veřejného zkušebnictví a hledání nespravedlnosti v jeho existenci, a to ani při neexistenci komerčního zkušebnictví v daném oboru. Z těchto důvodů pak navrhl kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, stěžovatelka je v řízení o kasační stížnosti zastoupena advokátem. Důvod kasační stížnosti odpovídá důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Zdejší soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a odst. 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud nemohl přisvědčit námitce stěžovatelky, že v daném případě byl naplněn smysl denaturace, tedy dosažení stavu, aby se denaturovaný líh dal použít pouze k průmyslovým účelům, přičemž se jí naměřené hodnoty denaturačního prostředku blížily hodnotám uvedeným v nařízení Komise č. 3199/93, a to přesto, že dle stěžovatelky je ve vyhlášce č. 141/1997 Sb. uvedeno větší množství denaturační směsi než ve zmíněném nařízení. Zdejší soud konstatuje, že ve spisu Celního úřadu Pardubice je založen záznam o denaturaci lihu č. 2/2006 ze dne 2. 3. 2006, z něhož vyplývá, že jako denaturační prostředek byla použita směs solventní nafty, petroleje a technického čistícího benzínu. Co se týče denaturačního prostředku o uvedeném složení, poměr objemu denaturačního prostředku je k objemu lihu, který má být denaturován, stejný jak v nařízení Komise č. 3199/93,

tak i ve vyhlášce č. 141/1997 Sb., jak ostatně uvedl již krajský soud. Nařízení Komise č. 3199/93 uvádí denaturační prostředek o složení 0,4 l solventní nafty, 0,2 l petroleje a 0,1 l technického benzínu na 1 hl (100 l) čistého lihu, příloha 2 vyhlášky č. 141/1997 Sb. pak uvádí 4 ml solventní nafty, 2 ml petroleje a 1 ml technického benzínu čistícího na 1 l čistého lihu. Všechny právě uvedené hodnoty čerpané ze zmíněné vyhlášky jsou tedy setinou hodnot v nařízení, poměr objemu jednotlivých složek denaturačního prostředku k objemu čistého lihu k denaturování je ovšem vždy stejný. Je proto mylný závěr stěžovatelky o rozdílnosti vyhlášky č. 141/1997 Sb. a nařízení Komise č. 3199/93 v tomto ohledu, v obou lze totiž zjednodušeně řečeno nalézt požadavek na obsah denaturační směsi výše stanoveného obsahu minimálně 7 ml (4 ml solventní nafty + 2 ml petroleje + 1 ml technického benzínu) na každý litr čistého lihu.

Pokud jde o argumentaci stěžovatelky, že jí zjištěné hodnoty provedené denaturace se požadovaným hodnotám blížily a bylo dosaženo stavu, že takto denaturovaný líh již nebylo možno užít jinak než průmyslově, což odůvodňuje i za daného stavu osvobození tohoto lihu od spotřební daně, uvádí zdejší soud následující. Od daně z lihu je dle § 71 odst. 1 písm. e) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném v rozhodné době, osvobozen líh obecně denaturovaný. Pokud jsou právním řádem stanovena jasná kritéria týkající se denaturační složky v takovém lihu, nelze úspěšně argumentovat tím, že obsah denaturační složky se blížil požadovaným hodnotám, ale je třeba tyto hodnoty dodržet, v opačném případě by totiž stanovení přesného obsahu denaturační směsi ztrácelo jakýkoli význam. To se v posuzovaném případě nestalo, jelikož z rozborů Celně technické laboratoře Hradec Králové i odborného posudku Celně technické laboratoře Praha vyplývá, že v prvním zkoumaném vzorku bylo naměřeno 3,0 ml denaturační směsi na 1 l absolutního ethanolu a ve druhém 3,5 ml denaturační směsi na 1 l absolutního alkoholu. V odborném posudku Celně technické laboratoře Praha se uvádí, že denaturační směs, která byla použita k denaturaci, nebyla dodána, nelze proto brát zjištěné hodnoty za naprosto přesné, ale vzhledem k podobnosti chromatografických profilů vzorku a dodané denaturační směsi lze konstatovat, že výsledek zkoušky byl ovlivněn minimálně. Z dokumentu nazvaného „zpřesnění údajů týkajících se odborných posudků PH0304/07 a PH0305/07“ vyplývá, že se ve vzorcích nevyskytovalo malé množství látek, které však představuje maximálně 1,5 ml denaturační směsi na 1 l absolutního alkoholu. I po přičtení této hodnoty k naměřeným hodnotám nepřesahuje ve zkoumaných vzorcích obsah denaturační směsi 5 ml, resp. 4,5 ml. Jak je patrno z výše uvedeného, nelze přisvědčit ani tvrzení stěžovatelky, že obsah denaturační směsi se alespoň blížil požadovaným hodnotám obsahu denaturační směsi v denaturovaném lihu (5 ml denaturační směsi v 1 l alkoholu přestavuje splnění požadovaných hodnot 7 ml v 1 l čistého alkoholu jen na přibližně 71,4 %, což se požadovaným hodnotám ani neblíží). Nejvyšší správní soud pro upřesnění uvádí, že neopomenul skutečnost patrnou ze spisu, že stěžovatelka doložila protokoly o zkoušce obsahu denaturačního činidla posuzovaných vzorků lihu od Ekologické laboratoře EMPLA Hradec Králové, jejíž zjištění se liší od

zjištění Celně technické laboratoře Hradec Králové a výše uvedených odborných posudků. Žalovaný se s tímto rozporem ve svém rozhodnutím vypořádal, uvedl přitom srozumitelné důvody, proč nakonec vyšel ze souladných zjištění celně technických laboratoří a odborných posudků. Stěžovatelka proti tomuto hodnocení žalovaného nevznesla žádné námitky v žalobě ke krajskému soudu, ostatně ani v kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud proto vyšel ze skutkového stavu, jaký popsal ve svém rozhodnutí žalovaný, tedy z hodnot z měření Celně technické laboratoře Hradec Králové a odborných posudků.

Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani závěrečnou kasační námitku, že systém přezkumu řádného provedení denaturace je nespravedlivý, protože daňový subjekt nemá možnost ověření výsledků u nezávislé laboratoře, protože jsou dle zjištění stěžovatelky k provádění těchto rozborů akreditovány jen laboratoře celních úřadů, případně celních ředitelství. Zdejší soud k tomu uvádí, že stěžovatelka zde neuvedla žádné konkrétní tvrzení, proč by měla být zjištění laboratoří celních úřadů, případně celních ředitelství a priori neobjektivní. Ze samotného faktu, že rozbor pro orgány celní správy provádí celně technické laboratoře, navíc k tomu ještě akreditované, jakkoli nevyplývá, že by výsledky neměly být objektivní. V právě posuzované věci navíc rozbor vzorků provedly dvě na sobě nezávislé celně technické laboratoře, je tedy zřejmé, že došlo k ověření poprvé naměřených hodnot u jedné laboratoře druhou laboratoří.

Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji dle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení náklady, které by překračovaly jeho běžnou úřední činnost.

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

V Brně dne 14. září 2011

JUDr. Radan Malík
předseda senátu