

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **BIOFERM - lihovar Kolín, a. s.,** se sídlem Havlíčkova 140, Kolín, zastoupený JUDr. Blankou Faltýnkovou, advokátkou se sídlem náměstí Winstona Churchilla 2, Praha 3, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel,** se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 26. 3. 2015, č. j. 46 Af 45/2013 - 127,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

Dodatečnými platebními výměry ze dne 3. 4. 2012, č. 12/2010, č. j. 8582/2012-177500-024, a č. 1/2011, č. j. 8583/2012-177500-024, Celní úřad Kolín žalobci vyměřil spotřební daň z lihu za období prosince 2010 ve výši 579 690 Kč a za období ledna 2011 ve výši 2 557 875 Kč.

Žalobce podal proti uvedeným dodatečným platebním výměrům odvolání, na jejichž základě žalovaný rozhodnutími ze dne 30. 4. 2013, č. j. 558-7/2013-900000-304.7 a č. j. 558-8/2013-900000-304.7, změnil výroky napadených rozhodnutí celního úřadu tak, že za zdaňovací období prosince 2010 žalobci doměřil spotřební daň z lihu ve výši 579 690 Kč

a vyměřil mu penále ve výši 115 938 Kč odpovídající 20 % z částky dodatečně doměřené daně a za zdaňovací období ledna 2011 žalobci doměřil spotřební daň z lihu ve výši 2 557 875 Kč a vyměřil mu penále ve výši 511 575 Kč.

Žalobce napadl tato rozhodnutí žalovaného dvěma žalobami, přičemž Krajský soud v Praze usnesením ze dne 19. 8. 2013, č. j. 46 Af 45/2013 – 59, obě řízení spojil a následně rozsudkem ze dne 26. 3. 2015 č. j. 46 Af 45/2013 - 127, žaloby zamítl.

Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku vycházel z obsahu správního spisu, dle něhož v průběhu prosince 2010 a ledna 2011 byla ve skladu žalobce prováděna tzv. zvláštní vsádková denaturace lihu. Z denaturovaného lihu byly následně pracovníky správce daně odebrány vzorky, které byly zaslány k analýze do Celně technické laboratoře (dále jen „CTL“). Dne 20. 1. 2011 a 23. 2. 2011 podal žalobce řádná daňová přiznání ke spotřební dani z lihu za zdaňovací období prosince 2010 a ledna 2011. Z analýz CTL bylo následně zjištěno, že odebrané vzorky nesplňují podmínky denaturace, jelikož neobsahují minimální požadované množství denaturačních prostředků. Na základě těchto výsledků vydal správce daně dne 14. 7. 2011 oznámení, kterým žalobce seznámil s výsledky analýzy CTL. Dne 17. 8. 2011 podal žalobce dodatečná daňová přiznání, kde ve sloupci 6 (daň) uvedl částku 0 Kč. Zároveň sdělil, že výsledky laboratorních rozborů CTL nemůže akceptovat, jelikož při denaturaci postupoval podle všech platných předpisů. Dne 5. 9. 2011 zaslal správce daně žalobci výzvy k odstranění pochybností č. j. 21329/2011-177500-024 a č. j. 21331/2011-177500-024 ohledně částky uvedené žalobcem v dodatečných daňových přiznáních. Jelikož pochybnosti správce daně nebyly odstraněny, vydal dne 6. 3. 2012 sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností a zároveň seznámil žalobce se svým hodnocením důkazů. Dne 3. 4. 2012 vydal správce daně výše uvedené dodatečné platební výměry č. 12/2010, č. j. 8582/2012-177500-024, a č. 1/2011, č. j. 8583/2012-177500-024, které byly následně na základě odvolání žalobce změněny žalobami napadenými rozhodnutími žalovaného ze dne 30. 4. 2013, č. j. 558-7/2013-900000-304.7 a č. j. 558-8/2013-900000-304.7.

Krajský soud nejprve shledal nedůvodnou námitku nepříslušnosti žalovaného, neboť dle § 4 odst. 1 písm. a) zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky ve spojení s § 82 odst. 1 téhož zákona přešla příslušnost ze zrušeného Celního ředitelství Praha na žalovaného, který tak věc převzal zcela v souladu se zákonem.

Jako nedůvodnou krajský soud posoudil i námitku, dle níž nebyl stěžovatel seznámen se zamýšlenou změnou právní kvalifikace z vyměření daně dle § 139 a § 140 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), na doměření daně dle § 143 téhož zákona. Krajský soud shledal, že v dané věci bylo ze správního spisu zcela nepochybné, že je vedeno řízení doměřovací, a odkaz na § 139 a § 140 daňového řádu byl toliko omylem správce daně. Žalovaný tedy postupoval správně, když tento omyl opravil, a nebylo nutné seznamovat s touto skutečností žalobce. Krajský soud dále doplnil, že uvedená změna spočívala v tom, že žalobci bylo nově uloženo penále, s možností jehož uložení byl žalobce seznámen již dne 5. 10. 2012, a rozhodnutí žalovaného tak pro něj nemohlo být překvapivé. K argumentaci žalobce, že tím došlo k porušení zásady dvojinstančnosti, krajský soud poukázal na specifika odvolacího daňového řízení, v němž je důsledně uplatňován princip apelační, který nedává odvolacímu orgánu možnost zrušit rozhodnutí a vrátit věc správci daně k novému rozhodnutí. Náprava vad rozhodnutí i vad

řízení, jež vydání daňového rozhodnutí předcházelo, tak musí proběhnout v rámci odvolacího řízení.

Krajský soud dále posoudil jako nedůvodné námitky absence data podpisu rozhodnutí správce daně a rovněž výzvy k odstranění pochybností, která nadto neobsahovala ani poučení, neboť zmíněná pochybení nemohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí a žalobce jimi nebyl nikterak zkrácen na svých právech.

Krajský soud se dále věnoval vytýkaným pochybením při odběru vzorků, kdy shledal, že ze správního spisu nevyplývá, že by došlo k manipulaci se vzorky či k pochybení pracovníka správce daně při jejich odběru. Krajský soud se ztotožnil s žalovaným, že za rozhodnou je třeba považovat skutečnost, že denaturace nebyla řádně provedena – tj. že v odebraných vzorcích bylo nedostatečné množství denaturačních látek, přičemž okolnost, že žalovaný jako možnou příčinu tohoto stavu uvedl nedostatečné promíchání denaturačních látek, nemůže na tomto závěru nic změnit. Krajský soud souhlasil s žalovaným rovněž v tom, že vzhledem k uvedenému závěru by již byla v dané věci nadbytečná kontrola užití lihu pro schválený účel.

K námitce nedostatečné identifikace komory cisterny, z níž byl vzorek odebrán, a k tvrzení žalobce, že byl předmětný líh o objemu 8795 litrů převážen ve dvou komorách, krajský soud uvedl, že ze správního spisu (konkrétně z dodacího listu č. 100412, ze záznamu o zvláštní vsádkové denaturaci lihu a z protokolu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 2484/2011-177500-024-den.) jednoznačně vyplývá, že se 8795 litrů lihu nacházelo v jedné komoře cisterny (komoře č. 4), ze které byly rovněž odebrány vzorky, a správce daně tedy nijak nepochybil.

K namítané nepřezkoumatelnosti postupu CTL při analýze vzorků z důvodu použití neakreditovaných metod krajský soud uvedl, že tato námitka by mohla být důvodná pouze tehdy, pokud by použité metody vedly k nesprávnému výsledku zkoušky. Nic takového však žalobce netvrdil ani neprokázal. Pokud jde o nepředání „*poučení kontrolovaného subjektu*“, považoval krajský soud za postačující postup správce daně, který žalobci dané poučení předal na počátku roku, přičemž zástupce žalobce souhlasil s tím, že platí i pro další kontroly v daném roce.

Určitá pochybení však krajský soud shledal v neseznámení žalobce se služebními předpisy a v neumožnění nahlédnutí do kompletního spisu v řízení před správcem daně. Tato pochybení však byla dle krajského soudu zhojena žalovaným v odvolacím řízení.

Jako nedůvodnou krajský soud závěrem označil námitku nejasnosti výzvy k odstranění pochybností, námitku nedostatečného odůvodnění rozhodnutí správce daně a námitku protizákonnosti postupu správce daně, který stěžovateli oznámil výsledky analýzy vzorků. Krajský soud uzavřel, že přes některá dílčí pochybení správce daně netrpí rozhodnutí žalovaného ani řízení, která jim předcházela, takovými vadami, jež by měla za následek jejich nezákonnost.

II.

Kasační stížnost

Žalobce (stěžovatel) napadl uvedený rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž v převážné míře setrval na svých žalobních námitkách. Stěžovatel zejména opakovaně namítal nepříslušnost žalovaného k vydání rozhodnutí, neseznámení se změnou právní kvalifikace dle § 115 odst. 2 daňového řádu, porušení zásady dvojinstančnosti, chybějící datum podpisu na rozhodnutích správce daně a na výzvě k odstranění pochybností, která navíc neobsahovala ani poučení, nedodržení postupu odběru vzorků a manipulace se vzorky, neidentifikování komory cisterny, ze které byl odebrán vzorek při denaturaci dne 27. 1. 2011, použití neakreditovaných metod při analýze vzorků v CTL, nepředání „*poučení kontrolovaného subjektu*“, nejasnost výzvy k odstranění pochybností a nedostatečné odůvodnění rozhodnutí správce daně.

Nad rámec uvedených žalobních námitek stěžovatel dále uvedl, že krajský soud byl rovněž povinen z úřední povinnosti zkoumat, zda nedošlo k prekluzi. Tu stěžovatel spatřuje v tom, že žádný z úkonů správce daně či z úkonů stěžovatele nebyl způsobilý prodloužit prekluzivní lhůtu.

Dále stěžovatel krajskému soudu vytkl, že se nevypořádal s jeho návrhy na výslech svědků ani s jeho námitkou, dle níž nebyl respektován § 3 daňového řádu ani základní zásady daňového řízení dle § 5, § 6 odst. 3 a § 8 daňového řádu.

Stěžovatel měl za to, že se krajský soud jeho argumentací řádně nezabýval, v důsledku čehož věc nesprávně právně posoudil, dopustil se vady řízení, a jeho rozsudek je pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů nepřezkoumatelný [§ 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.]. Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III.
Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti především poznamenal, že setrvává na svých předchozích vyjádřeních a plně se ztotožňuje s rozsudkem krajského soudu. K námitce stěžovatele vytýkající nedostatečnou identifikaci komory a cisterny, z níž byl odebrán vzorek dne 27. 1. 2011, žalovaný uvedl, že bylo řádně zjištěno, že předmětný vzorek byl odebrán z komory č. 4 cisterny 1, v níž bylo obsaženo 8975 litrů lihu, což vyplývá z protokolu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 2484/2011-177500-024den.

K namítané prekluzi práva na vyměření daně žalovaný podotkl, že daná námitka nebyla stěžovatelem v předchozích řízeních vznesena a krajský soud nebyl povinen *ex offo* odůvodňovat, proč považuje prekluzivní lhůtu za zachovanou. Žalovaný dále uvedl, že k uplynutí tříleté prekluzivní lhůty v daném případě ani nemohlo dojít, neboť dodatečné platební výměry za období prosince 2010 a ledna 2011 nabyly právní moci přímo v původní tříleté prekluzivní lhůtě dne 2. 5. 2013.

Z uvedených důvodů žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

IV.
Právní hodnocení věci

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s).

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu 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.

Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval namítanou nepříslušností žalovaného, dle níž žalovaný není nejblíže nadřízeným Celního úřadu Kolín, neboť ten byl s účinností od 1. 1. 2013 zrušen zákonem č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, kterým byl nahrazen zákon č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky. Stěžovatel v této souvislosti odkázal na znění výroku rozhodnutí žalovaného, v němž bylo uvedeno, že se výrok rozhodnutí správce daně nahrazuje novým výrokem ve znění: „*Celní úřad Kolín na základě kompetence svěřené § 5 odst. 3 písm. g) zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.*“ Stěžovatel podotkl, že nelze postupovat podle právních předpisů, které již neexistují.

Nejvyšší správní soud k této námitce uvádí, že odvolání proti dodatečným platebním výměrům Celního úřadu Kolín ze dne 3. 4. 2012, č. 12/2010, č. j. 8582/2012-177500-024, a č. 1/2011, č. j. 8583/2012-177500-024, byla stěžovatelem podána dne 9. 5. 2012. Za příslušný odvolací orgán bylo tedy dle § 4 odst. 5 písm. i) zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, třeba považovat Celní ředitelství Praha. S účinností od 1. 1. 2013 ovšem došlo ke zrušení původně příslušného odvolacího orgánu (§ 81 odst. 1 zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky) a nově byla určena příslušnost žalovaného, který tak věc převzal od zrušeného Celního ředitelství Praha zcela v souladu se zákonem [viz § 4 odst. 1 písm. a) a § 82 odst. 1 téhož zákona]. Námitka stěžovatele, že žalovaný je nepříslušný, neboť není nejblíže nadřízeným Celního úřadu Kolín, tedy nemůže obstát.

Nedůvodná je v tomto smyslu rovněž i výtka, dle níž z výroku napadených rozhodnutí vyplývá, že bylo rozhodováno na základě neexistujících předpisů. Ačkoliv by si bylo možno představit v posuzovaných rozhodnutích žalovaného i jiné znění výroku, které by výslovně odráželo nastalou změnu organizační struktury orgánů celní správy, není pochyb o tom, že daný výrok je dostatečně jasný, určitý a srozumitelný. Skutečnost, že je ve výroku rozhodnutí žalovaného explicitně uvedeno, že Celní úřad Kolín byl k vydání napadených rozhodnutí příslušný dle již zrušeného § 5 odst. 3 písm. g) zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, sama o sobě nemůže vést k závěru, že žalovaný postupoval podle nesprávné právní úpravy. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného naopak zcela zjevně vyplývá, že v odvolacím řízení bylo postupováno dle

zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, platného a účinného v době vydání rozhodnutí žalovaného.

Nejvyšší správní soud shledal dále nedůvodnou námitku, dle níž stěžovatel nebyl seznámen se změnou právní kvalifikace a dle níž nahrazením výroku správce daně zcela novým výrokem došlo k porušení zásady dvojinstančnosti. Předmětné pochybení dle stěžovatele spočívalo v tom, že žalovaný překvalifikoval řízení o vyměření daně na řízení o doměření daně, což mělo podstatný vliv na možnost stěžovatele chránit svá práva a na výši vyměřeného penále.

Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s odůvodněním krajského soudu, dle něhož bylo v posuzované věci již v řízení před správcem daně z materiálního hlediska vedeno doměřovací řízení, byť správce daně chybně odkazoval na § 139 a § 140 daňového řádu. To vyplývá jak ze skutečnosti, že spotřební daň z lihu již byla stěžovateli vyměřena platebními výměry ze dne 8. 2. 2011, č. j. 3039/2011-177500-024, a ze dne 7. 3. 2011, č. j. 5527/2011-177500-024, tak i z postupu stěžovatele, který dne 17. 8. 2011 podal dodatečná daňová přiznání. Na základě uvedeného tedy žalovaný postupoval správně, pokud ve výroku rozhodnutí chybný odkaz na § 139 a § 140 daňového řádu nahradil odpovídajícím odkazem na § 143 téhož zákona.

Jde-li o námitku, že žalovaný měl stěžovatele s touto změnou předem seznámit, je třeba poukázat na § 115 odst. 2 daňového řádu, dle něhož je odvolací orgán povinen seznámit daňový subjekt se svým právním názorem v případě, že změna ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Za takovouto změnu ovšem nelze považovat výlučně formální doplnění odkazu na § 143 daňového řádu. Za rozhodující naopak Nejvyšší správní soud považuje, že stěžovatel byl prokazatelně seznámen se záměrem doměřit stěžovateli penále dle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu, a to přípisy Celního ředitelství Praha ze dne 5. 10. 2012, č. j. 13872-2/2012-170100-21 a č. j. 13005-2/2012-170100-21.

Namítá-li stěžovatel dále porušení zásady dvojinstančnosti, lze poukázat na žalovaným zmiňované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS (zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), ve kterém zdejší soud poukázal na specifika odvolacího daňového řízení, v němž není možné rozhodnutí správce daně zrušit a věc mu vrátit k novému projednání. V citovaném usnesení rozšířený senát konkrétně uvedl: „*Doplnění řízení ani dokazování provedené v rámci odvolacího řízení nelze považovat za nepřípustné, ani s ohledem na zásadu dvojinstančnosti. Tato zásada znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních (instancích), že tedy řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu, nikoliv, že každý závěr musí být vždy vysloven jednou instancí a vždy prověřen a akceptován instancí vyšší. Dvojinstančnost totiž zajišťuje nejen dvojí posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad, které se vyskytly v řízení před prvním stupněm.* [...] *Jestliže zákon umožňuje odvolacímu orgánu změnit rozhodnutí správce daně prvního stupně, a to i v neprospěch odvolatele, je tím zásada dvojinstančnosti do určité míry prolomena. To však plyne přímo ze zákona. Tato zásada není absolutní a neznamená, že po druhém stupni řízení nastupuje řádné opravné řízení ve stupni dalším, vyšším. Nelze ani dovodit, že by takovým postupem byl narušen požadavek na předvídatelnost odvolacího rozhodnutí.*“ Uvedené závěry

se plně uplatní i dle aktuálně platného právní úpravy a je třeba z nich vycházet i v posuzované věci.

S ohledem na nemožnost pokračování v řízení tedy přichází zrušení rozhodnutí v úvahu jen tam, kde důvodnost odvolání spočívala v závěru, že daň neměla být vůbec vyměřena či doměřena a řízení tak mělo být zastaveno. Nejvyšší správní soud ovšem souhlasí s žalovaným, že o takovou situaci se v daném případě nejednalo, a žalovaný proto postupoval správně, pokud sám odstranil vady odvoláním napadených rozhodnutí správce daně. Ani tuto kasační námitku tedy nelze považovat za důvodnou.

Pokud jde o námitku absence data podpisu na rozhodnutích správce daně, ztotožňuje se Nejvyšší správní soud s žalovaným, že napadená rozhodnutí obsahují jediné datum umístěné v pravé části první stránky nad označením napadeného rozhodnutí, kde je tučným písmem uvedeno: „*Kolín 4, dne 3. 4. 2012*“. Za situace, kdy předmětná rozhodnutí neobsahují jiná data, která by byla zaměnitelná s datem podpisu, a daňový řád v § 102 odst. 1 ani uvedení jiného data nepožaduje, je třeba s ohledem na zásadu presumpce správnosti správních aktů vycházet z toho, že dané datum má označovat den podpisu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2004, č. j. 2 Afs 47/2004 – 83, publ. pod č. 398/2004 Sb. NSS, a ze dne 27. 8. 2004, č. j. 5 Afs 88/2004 – 89). Skutečnost, že následně došlo k elektronickému podepsání rozhodnutí a jejich odeslání do datové schránky stěžovatele, a to dne 6. 4. 2012, přitom nemůže mít vliv na zákonnost rozhodnutí.

Uvedené platí i pro výzvu k odstranění pochybností, jejíž nezákonnost nepůsobí ani absence poučení o tom, že opravný prostředek není přípustný (viz § 109 odst. 2 daňového řádu), neboť v důsledku tohoto pochybení nemohl být stěžovatel zkrácen na svých právech.

Nejvyšší správní soud dále neshledal důvodnou ani námitku stěžovatele, dle níž došlo k nedovolené manipulaci s odebranými vzorky. Stěžovatel možnou záměnu vzorků dovozoval zejména z toho, že objemy odebraných vzorků zaznamenané v protokolech o odběru neodpovídají objemu uvedenému v protokolu o zkoušce. Zdejší soud ovšem souhlasí s žalovaným, že vytýkané rozpory mezi údaji uvedenými v příslušných protokolech ve skutečnosti nejsou ve vzájemném protikladu, neboť zatímco údaje obsažené v protokolech o odběru obsahují údaj o počtu a přibližném objemu odebraných vzorků (viz protokoly o odběru vzorku ze dne 17. 12. 2010, č. 177500-10-12-015, ze dne 23. 12. 2010, č. 177500-10-12-029, a ze dne 27. 1. 2011, č. 177500-11-01-093), protokoly o zkoušce namísto toho obsahují záznam o přesném objemu konkrétního vzorku podrobeného analýze (viz protokoly o zkoušce CTL ze dne 22. 2. 2011, zn. 42971/2010-900000-020 a zn. 99/2011-900000-020, a ze dne 25. 3. 2011, zn. 4233/2011-900000-020). Nejvyšší správní soud má tedy za to, že zmíněné „rozpory“ nikterak nenasvědčují nedovolené manipulaci s odebranými vzorky.

Stěžovateli nelze dát za pravdu ani v tom, že manipulaci se vzorky dokládají svědecké výpovědi vzorkařů, kteří uvedli, že provedli minimálně 3 odběry (viz protokoly o ústním jednání ze dne 9. 11. 2011, č. j. 27479/2011 177500-024 a č. j. 27499/2011 177500-024), ačkoliv tomu ve skutečnosti neodpovídal počet odebraných vzorků. Uvedená námitka zjevně plyne z nepochopení procesu odběru vzorků, který probíhá tak, že jsou

nejprve odebrány vzorky ze tří různých hladin, které jsou následně smíchány v nádobě, kde probíhá jejich homogenizace a až poté jsou přelity do příslušných vzorkovnic. Proto situaci, kdy počet jednotlivých odběrů neodpovídá počtu vzorků, nelze považovat za pochybení vzorkaře či doklad o nedovolené manipulaci se vzorky, ale naopak za postup v souladu se s příslušnými vnitřními předpisy. Ve všech případech byly přitom odebírány pouze dva vzorky, a to laboratorní a rozhodčí, neboť odběr rezervního vzorku stěžovatel nepožadoval (viz výše uvedené protokoly o odběru vzorků podepsané zástupcem stěžovatele).

Nedovolenou manipulaci se vzorky nelze dále dovozovat ani z prostého popisu prostředí, kde pracovníci správce daně prováděli odběr vzorků a kde s nimi dále nakládali, aniž by stěžovatel doložil, která konkrétní okolnost dle jeho přesvědčení vedla ke zpochybnění reprezentativnosti odebraných vzorků. Nejvyšší správní soud se tedy ztotožňuje s posouzením krajského soudu, dle něhož je třeba argumentaci stěžovatele v tomto smyslu považovat za výlučně hypotetickou a spekulativní. Pokud se stěžovatel skutečně domníval, že k odběru vzorků nedošlo řádným způsobem nebo že s nimi bylo nedovoleně manipulováno, měl právo vznést námitky, na jejichž základě mohl být případný závadný stav napraven. Pokud však stěžovatel žádné konkrétní pochybení, které by bylo způsobilé zpochybnit reprezentativnost odebraných vzorků, pracovníkům správce daně nevytkl, nemůže tak činit *ex post* na základě obecných a ryze spekulativních námitek.

Totéž platí i pro námitku stěžovatele vytýkající nedodržení služebních předpisů při odběru vzorků. Zpochybňuje-li stěžovatel reprezentativnost odebraných vzorků, je na něm, aby uvedl, jakých konkrétních pochybení ovlivňujících reprezentativnost vzorku se konkrétní vzorkař dopustil. Nejvyšší správní soud má tedy za to, že stěžovatel v tomto smyslu neunesl ani své břemeno tvrzení, neboť z námitek, které stěžovatel v tomto směru učinil, nelze pro jejich obecnost seznat, jaká pochybení pracovníků správce daně by dle stěžovatele měla být předmětem dokazování.

Pokud jde o námitku nedostatečného identifikování komory cisterny, ze které byl odebrán vzorek při denaturaci dne 27. 1. 2011, souhlasí Nejvyšší správní soud s žalovaným, že tato námitka působí účelově. Stěžovatel v ní uvádí, že daného dne byly provedeny pro totožného odběratele (společnost Synthesia, a.s.) dvě vsádkové denaturace lihu o objemu 7403 litrů (denaturováno lékařským benzínem – LB) a 8975 litrů (denaturováno octanem etylnatým – ETA), přičemž dále alternativně namítá, že tyto dvě zvláštní denaturace buďto nebyly provedeny ve dvou komorách č. 2 a č. 4 téže cisterny, nýbrž každá z nich probíhala v jiné cisterně, anebo došlo k chybnému odběru vzorku z komory, v níž probíhala denaturace lékařským benzínem. Ani jedna ze stěžovatelem nabízených variant ovšem není dostatečným způsobem podložena provedenými důkazy. Naopak obě varianty zjevně odporují zejména protokolu o místním šetření ze dne 27. 1. 2011, č. j. 2484/2011-177500-024-den., který je veřejnou listinou sepsanou pracovníky správce daně a bez námitek podepsanou zástupcem stěžovatele. Z uvedeného protokolu vyplývá, že dne 27. 1. 2011 byla v 9.45 hod. za přítomnosti pracovníků správce daně provedena zvláštní vsádková denaturace lihu pro společnost Synthesia, líh určený k denaturaci (*7403 + 8975 l.e.*) byl čerpán čerpadlem 2 z nádrže R 39 a byl následně denaturován denaturačními prostředky *LB + ETA*, a to v množství *76,5 l + 200 kg*, denaturace byla provedena v cisterně *AC 2E9 4515, 2. + 4. kom.*, přičemž o provedené denaturaci byly sepsány záznamy č. 434/2011

a č. 435/2011, na něž zmíněný protokol odkazuje, a byly při nich odebrány vzorky č. 1775001101092 a č. 1775001101093. Zaznamenané údaje přitom plně odpovídají obsahu příslušných záznamů o zvláštní vsádkové denaturaci lihu a stejně tak i obsahu protokolů o odběru vzorků.

Oddělené uvádění množství lihu, denaturačního prostředku a jednotlivých komor dle Nejvyššího správního soudu plně odpovídá závěru žalovaného, dle něhož byla dne 27. 1. 2011 odběratelem Synthesia, a.s. přistavena ke zvláštní vsádkové denaturaci lihu jedna čtyřkomorová cisterna AC 2E9 4515, kdy v její druhé komoře byla uskutečněna denaturace 7403 litrů lihu denaturačním prostředkem LB a v její čtvrté komoře denaturace 8975 litrů lihu prostředkem ETA. Uvedený skutkový závěr přitom nemůže být vyvrácen pouhým poukazem na dodací list č. 100411 vystavený stěžovatelem, dle něhož bylo množství 7403 litrů denaturovaného lihu převáženo cisternou 4 E1 1558. Tento údaj, jakožto jednostranný záznam stěžovatele, není sám o sobě s to vyvrátit správnost údajů zaznamenaných pracovníky správce daně a podepsaných rovněž zástupci stěžovatele. Dále lze podotknout, že správnosti údaje o registrační značce vozidla zaznamenané v dodacím listu č. 100411 nenasvědčuje ani to, že vede k absurdnímu závěru, že téhož dne a ve stejnou dobu byly týmž odběratelem přistaveny dvě cisterny řízené týmž řidičem. Nejvyšší správní soud tedy neshledal ani tuto kasační námitku důvodnou.

Pokud jde o námitku nepřezkoumatelnosti postupu CTL v důsledku použití neakreditovaných metod, má zdejší soud za to, že již byla zcela přesvědčivým způsobem vypořádána v dodatečných platových výměrech, v nichž správce daně konkrétně uvedl: „*Správce daně nesouhlasí s tvrzením, že protokoly jsou nepřezkoumatelné, neboť analýzy vzorků byly provedeny za použití neakreditovaných metod. Díky funkčnímu certifikovanému systému jakosti CTL je jakákoliv zkouška provedená v CTL přezkoumatelná (všechna data jsou dohledatelná, zkouška reprodukovatelná, měřidla jsou metrologicky navázaná, personál je adekvátně proškolen, o všem existuje odpovídající dokumentace apod.). Navíc je nutné upozornit na fakt, že základní problém nevznikl jako výsledek neakreditovaných zkoušek, ale naopak akreditované zkoušky.*

Rovněž správce daně nesouhlasí s tvrzením, že ‚v případě použití neakreditované metody nejsou meze nejistoty odchylek určeny a není možné tyto porovnávat' *a* ‚v případě, kdy je při rozboru použito více metod, jež nemají akreditaci, je výsledek zcela nepřezkoumatelný'. *Všechny použité metody uvádějící číselný výsledek v uvedeném protokolu o zkoušce obsahují rozšířenou nejistotu měření. Ve všech případech, kdy CTL reportuje výsledek z více metod, pak uvádí výslednou rozšířenou nejistotu v souladu s mezinárodně uznávanými pravidly pro výpočet kombinované nejistoty.*

Správce daně nesouhlasí s tvrzením, že certifikace řeší administrativu a nemá nic společného se samotnou technikou rozboru. Certifikovaný systém jakosti CTL zavazuje používat normované metody nebo metody validované v CTL s podmínkou zajištění přezkoumatelnosti celé zkoušky (viz výše). Tato skutečnost je mimo jiného též předmětem auditu certifikační autority.

Jako irelevantní považuje správce daně tvrzení, že protokoly o zkoušce zpracované CTL neobsahují bližší popsání metod, na základě kterých byly analýzy provedeny, z čehož vyplývá jejich nepřezkoumatelnost. Protokoly o zkoušce obsahují jednoznačnou identifikaci použitých zkoušek (viz Identifikace zkoušky/SOP, revize SOP, Název zkoušky) v bodě III. Provedené zkoušky a veškeré poznámky komentující vybrané zkoušky v bodě IV. Poznámky."

Nejvyšší správní soud se tedy vzhledem k uvedenému ztotožňuje s krajským soudem, že zmíněná námitka stěžovatele by mohla být důvodná pouze tehdy, pokud by stěžovatel tvrdil a prokázal, že použití neakreditovaných metod mělo v daném případě vliv na správnost rozboru. Výlučně formální zpochybnění použití dílčí metody není samo o sobě způsobilé vyvrátit správnost celkového výsledku laboratorního rozboru.

Pokud jde o námitku, dle níž správce daně nepředal stěžovateli před jednotlivými denaturacemi „*poučení kontrolovaného subjektu*“, Nejvyšší správní soud podotýká, že stěžovatel převzal předmětné poučení dne 25. 2. 2010, kdy svým podpisem stvrdil, že se toto poučení vztahuje na všechny vzorky odebrané v podniku stěžovatele v roce 2010, a opětovně dne 3. 1. 2011, kdy stěžovatel stvrdil, že se předané poučení vztahuje na všechny vzorky odebrané v roce 2011.

Ačkoliv lze z formálního hlediska souhlasit s námitkou stěžovatele, že by předmětné poučení mělo být předáno daňovému subjektu před každým jednotlivým odběrem vzorků, jeví se být takový postup nehospodárným v případě daňových subjektů, jež provádějí ve velkém měřítku desítky až stovky denaturací ročně, tak jako je tomu právě u stěžovatele. Za situace, kdy tedy stěžovatel vyslovil s tímto postupem svůj souhlas a v obsahu předávaného poučení nenastaly v mezidobí žádné změny, nemůže mít toto „*pochybení*“ žádný vliv na zákonnost vydaných rozhodnutí.

K obdobnému závěru Nejvyšší správní soud dospěl i ve vztahu k námitce, dle níž stěžovatel nebyl seznámen v řízení před správcem daně s vnitřními předpisy, přičemž k nápravě došlo až v řízení odvolacím, a to prostřednictvím novelizovaného znění předmětných předpisů, které na danou věc již nedopadalo.

Z obsahu správního spisu ovšem vyplývá, že žalovaný požadované vnitřní předpisy stěžovateli zaslal v příloze výzvy ze dne 22. 3. 2013, č. j. 558-6/2013-900000-304.7, a to ve znění účinném v době odběru vzorků. Za jedinou výjimku lze označit služební předpis č. 25/2009, který byl poskytnut v aktualizovaném znění s účinností od 1. 1. 2011. Změny provedené služebním předpisem č. 40/2010 se ovšem nijak nedotkly ustanovení, jichž se stěžovatel v dané věci dovolával. I zde je tedy námitka stěžovatele ryze formální povahy, jež nemůže mít vliv na zákonnost napadených rozhodnutí.

Pokud jde o námitku nejasnosti výzev k odstranění pochybností ze dne 5. 9. 2011, č. j. 21329/2011-177500-024 a č. j. 21331/2011-177500-024, kloní se Nejvyšší správní soud k závěru krajského soudu, dle něhož bylo v dané věci zřejmé, v čem pochybnost správce daně spočívala. Správce daně v předmětných výzvách zcela jasně a srozumitelně poukázal na to, že má pochybnost o správnosti výše daně v sloupci č. 6 dodatečného daňového přiznání, kde je uvedena daň v nulové výši, ačkoliv z analýzy vzorků provedené CTL vyplynulo, že předmětný líh nebyl řádně denaturován, a podléhá tak spotřební dani, přičemž správce daně současně uvedl i její konkrétní výši a způsob jejího výpočtu. Nejvyšší správní soud má tedy za to, že takový způsob vymezení pochybností správce daně je dostatečně jasný, určitý a srozumitelný, o čemž svědčí rovněž i následný postup stěžovatele.

Pokud jde opět o zcela obecnou námitku, dle níž jsou rozhodnutí správce daně nedostatečně odůvodněna, souhlasí Nejvyšší správní soud s posouzením krajského soudu, že rozhodnutí správce daně obsahují řádné odůvodnění a jsou plně přezkoumatelná, přičemž dílčí nesprávnosti byly opraveny žalovaným. Dle zásady jednotnosti správního i daňového řízení obecně platí, že řízení v prvním i druhém stupni tvoří jeden celek, kdy odvolací orgán může doplnit odůvodnění rozhodnutí správního orgánu I. stupně o další důvody reagující na námitky odvolatele. Tak tomu bylo i v nyní posuzovaném případě, přičemž odůvodnění správce daně spolu s následným odůvodněním žalovaného lze označit za velmi důkladné a přesvědčivým způsobem vypořádávající jednotlivé námitky stěžovatele.

K námitce nezákonnosti postupu správce daně spočívající v tom, že stěžovateli oznámil výsledky rozboru vzorků, Nejvyšší správní soud uvádí, že nesdílí přesvědčení stěžovatele, že daným postupem došlo ke zkrácení jeho procesních práv.

Správce daně předmětnými oznámeními stěžovateli toliko sdělil výsledky rozboru vzorků a informoval jej, že u lihu, který nebyl řádně denaturován, nemůže být uplatněno osvobození od daně z lihu dle § 71 odst. 1 písm. f) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Stěžovatel ostatně ani netvrdí, že by mu zmíněnými oznámeními byla ukládána jakákoliv povinnost. Naopak argumentuje, že měl být namísto neformálního oznámení, jež nemá oporu v daňovém řádu, formálně vyzván k podání dodatečného daňového tvrzení. Pokud sám stěžovatel v návaznosti na obdržená oznámení podal dodatečná daňová přiznání, nelze mít za to, že k tomuto postupu byl donucen nezákonným úkonem správce daně. Nepochybně bylo možno očekávat, že pokud by tak stěžovatel neučinil sám na základě vlastní úvahy, byl by správcem daně formálním způsobem vyzván. Skutečnost, že stěžovateli byla poskytnuta možnost dobrovolně podat dodatečná daňová přiznání, tedy nemůže mít žádný vliv na zákonnost následně vydaných dodatečných platebních výměrů.

Pokud jde o nově vznesenou námitku, dle níž měl krajský soud z úřední povinnosti zjistit, že prekludovalo právo stanovit daň, jeví se tato námitka jako značně nesrozumitelná. Není zejména zřejmé, z jakých skutečností stěžovatel dovozuje, že k prekluzi práva stanovit daň v daném případě došlo. Ať již ve vztahu ke spotřební dani z lihu vztahující se ke zdaňovacímu období prosince 2010 (u něhož dle § 47 odst. 1 zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, počala lhůta pro vyměření či doměření daně běžet od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost), tak ve vztahu k zdaňovacímu období ledna 2011 (u něhož se již uplatní § 148 odst. 1 daňového řádu, dle něhož lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení), nemohlo v žádném z uvedených případů dojít k uplynutí tříleté prekluzivní lhůty, neboť daň byla v obou případech pravomocně stanovena dne 2. 5. 2013. Nejenže je tedy uplatněná námitka uplynutí lhůty pro stanovení daně značně nesrozumitelná, ale vzhledem k citované právní úpravě zcela zjevně nedůvodná. Nejvyšší správní soud je proto toho názoru, že krajský soud nijak nepochybil, pokud se v odůvodnění svého rozhodnutí danou otázkou nezabýval.

K obdobnému závěru Nejvyšší správní soud dospěl i ve vztahu k námitce stěžovatele, dle níž se krajský soud ani daňové orgány nevypořádaly s jeho námitkou nerespektování základních zásad daňového řízení. V této souvislosti je třeba předně poukázat na to, že stěžovatel je v rámci žalobních bodů povinen vylíčit, jakých

konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 – 58, publ. pod č. 835/2006 Sb. NSS). Těmto požadavkům ovšem uvedená námitka zjevně nevyhovuje a nesplňuje tak náležitosti žalobního bodu. Nejvyšší správní soud má tedy za to, že krajský soud nijak nepochybil, pokud se uvedenou námitkou samostatně nezabýval, neboť je současně zjevné, že krajský soud ze základních zásad daňového řízení vycházel při hodnocení ostatních námitek stěžovatele.

Pokud jde o námitku, dle níž se krajský soud nijak nevypořádal s návrhy stěžovatele na výslech svědků, je třeba poznamenat, že žaloby obsahovaly výčet důkazů, mezi nimiž byl uveden výslech pracovníků Celního úřadu pro Středočeský kraj R. V., D. S., V. Z. a p. K., aniž by současně uváděly, z jakých důvodů je třeba dané výslechy provést a jaké skutečnosti jimi mají být prokázány. Pracovník příslušného celního úřadu V. Z. a rovněž vzorkař R. V. byli přitom již vyslechnuti správcem daně dne 9. 11. 2011, o čemž byly pořízeny protokoly o ústním jednání č. j. 27479/2011 177500-024 a č. j. 27499/2011 177500-024. Stěžovatel ani neuváděl, zda požaduje opakovaný výslech těchto osob či zda navrhuje provedení dokazování zmíněnými protokoly. Návrh na provedení důkazů stěžovatel nekonkretizoval ani na ústním jednání konaném dne 17. 3. 2015, kde již jejich provedení znovu výslovně nenavrhoval, a ani z obsahu kasační stížnosti nelze dovodit, co mělo být navrhovanými výslechy prokazováno.

Vzhledem k značné obecnosti žalobních námitek a absenci odůvodnění, proč stěžovatel výslech daných svědků navrhoval, jeví se být zdejšímu soudu jejich výslech jako zjevně nadbytečný, neboť nelze očekávat, že by mohl mít vliv na vlastní posouzení věci, resp. že by navrhované výslechy mohly zvrátit dosavadní skutkové závěry. Nejvyšší správní soud proto shledal, že ačkoliv lze krajskému soudu vytknout, že v napadeném rozsudku explicitně neuvedl, proč v žalobě označené výslechy svědků považuje za nadbytečné, nemá dané pochybení v posuzovaném případě vliv na zákonnost napadeného rozsudku. V tomto smyslu lze poukázat na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle níž opomenutí důkazních návrhů nezakládá nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů za situace, kdy jsou důkazní návrhy zjevně nerelevantní (např. k prokázání skutečností, které nejsou mezi stranami sporné, či které zcela zjevně nejsou pro danou věc rozhodné, či důkazní návrhy, jimiž příslušná tvrzení zcela zřejmě prokázat nelze; viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 5. 2016, č. j. 6 Ads 40/2016 – 20, či analogický přístup ve vztahu k přezkoumatelnosti rozhodnutí správních orgánů např. v rozsudcích zdejšího soudu ze dne 18. 12. 2008, č. j. 5 As 15/2008 – 73, a ze dne 24. 3. 2016, č. j. 4 Azs 21/2016 - 66). Nejvyšší správní soud proto neshledal ani tuto stížní námitku důvodnou.

V.
Závěr a náklady řízení

Zdejší soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy vůči stěžovateli právo na náhradu nákladů důvodně vynaložených v řízení o kasační stížnosti, z obsahu spisu však plyne, že mu v tomto řízení žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 28. února 2017

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu