

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců Mgr. Kamila Tojnera a JUDr. Petra Průchy v právní věci žalobce: **M. K.**, zastoupen JUDr. Radkem Hudečkem, advokátem, sídlem Poděbradova 1243/7, Ostrava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 7. 2015, č. j. 31725-2/2015-900000-304.5, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 5. 2017, č. j. 22 Af 67/2015 - 35,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) se domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného 15. 7. 2015, č. j. 31725-2/2015-900000-304.5. Žalovaný napadeným rozhodnutím změnil rozhodnutí Celního úřadu Frýdek – Místek (dále jen „správce daně I. stupně“) ze dne 9. 8. 2012, č. j. 10133/2012-046100-024, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena spotřební daň z lihu za zdaňovací období červen 2011. Daň byla napadeným rozhodnutím doměřena ve stejné výši jako správcem daně I. stupně, avšak žalovaný na rozdíl od správce daně I. stupně nestanovil základ daně na základě pomůcek,

nýbrž dokazováním. Nyní napadené rozhodnutí žalovaného je již druhé vydané v této věci, neboť původní rozhodnutí o odvolání bylo pro nepřezkoumatelnost a jiné vady řízení zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 11. 2014, č. j. 22 Af 8/2013 - 31.

[2] Stěžovatel je provozovatelem daňového skladu. Dne 31. 5. 2011 požádal správce daně I. stupně o zvláštní denaturaci kvasného rafinovaného jemného lihu v množství 200 běžných litrů. Denaturace byla provedena dne 2. 6. 2011, přičemž dle záznamu o místním šetření měl být použit líh kvasný, jemný, rafinovaný v množství 200 l, jehož objemová koncentrace dle měření na místě činila 93,76 % etanolu (při 20 °C), tedy 188,4 litru etanolu. Před denaturací byl odebrán vzorek lihu, který dle hodnot naměřených Celně technickou laboratoří Ostrava (dále jen „CTL“) obsahoval pouze 91,7 % etanolu. Dále byla laboratorním testováním prokázána jednak přítomnost 2-propanolu, který má stejnou hustotu jako etanol, a tedy dle žalovaného zatemňoval skutečný objem etanolu při měření na místě, a též přítomnost dalších látek, které svědčily o přítomnosti benzoátového aniontu, jenž se v žalobcem deklarovaném typu lihu běžně nevyskytuje a tvoří část denaturačního prostředku denatonium benzonát vyráběného pod obchodní značkou Bitrex.

[3] Z výše uvedeného správci daně zjistili, že stěžovatel k denaturaci použil jiný než deklarovaný, tedy kvasný rafinovaný jemný líh. Jednalo se tedy o jiný líh, než který byl umístěn v daňovém skladu v režimu podmíněného osvobození daně, neboť neodpovídal lihu, jenž byl dle evidence a účetních dokladů žalobcem pro daňový sklad zakoupen. Žalobci zjištěním, že tento líh drží, vznikla povinnost zaplatit daň z lihu podle § 4 písm. f) ve spojení s § 9 odst. 3 písm. e) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“), a proto mu byla tato daň doměřena.

[4] Krajský soud v rozsudku, proti němuž stěžovatel nyní brojí, vyhodnotil všechny uplatněné žalobní body jako nedůvodné.

[5] Za prvé dle názoru krajského soudu žalovaný nepostupoval způsobem pro stěžovatele překvapivým, když v rozhodnutí o odvolání hodnotil protokol o zkoušce CTL. Krajský soud uvedl, že protokol o zkoušce byl jako důkaz proveden již v prvostupňovém, nikoliv až odvolacím řízení, a tedy se na něj nevztahovala povinnost odvolacího orgánu umožnit stěžovateli k tomuto důkazu se vyjádřit podle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, (dále jen „daňový řád“). Žalovaný tedy nebyl povinen odvolací námitky týkající se protokolu o laboratorní zkoušce vypořádávat již ve výzvě k vyjádření ze dne 25. 5. 2015 vydané podle § 115 odst. 2 daňového řádu.

[6] Krajský soud měl za to, že žalovaný unesl své důkazní břemeno a výsledky laboratorních zkoušek úspěšně zpochybnily žalobcovo tvrzení o charakteru použitého lihu. Následně důkazní břemeno leželo na bedrech stěžovatele, avšak stěžovatel zjištění žalovaného nevyvrátil. Tvrdil-li stěžovatel, že k denaturaci použil kvasný rafinovaný velejemný neutrální líh zakoupený od společnosti Moravský lihovar Kojetín a. s. (dále jen „Lihovar Kojetín“), nikdy nevysvětlil, proč testovaný líh neodpovídal tomu, který dle příslušných faktur zakoupil od Lihovaru Kojetín.

[7] Případná nebyla dle krajského soudu ani žalobní námitka, dle níž žalovaný nikdy u stěžovatele nevykonal kontrolní činnost, na niž se v napadeném rozhodnutí odkazuje. Krajský soud upozornil, že i dozor pracovníků celní správy při procesu denaturace má povahu místního šetření ve smyslu § 80 a následujících daňového řádu, o němž byl sepsán protokol, z něhož bylo možné v dalším řízení vycházet.

[8] Dále pak krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný jednoznačně a přesvědčivě vysvětlil, proč lihovost zjištěná pracovníky celní správy přítomnými denaturaci neodpovídala hodnotám později zjištěným laboratorním zkoumáním. Bylo též prokázáno, že odebraný vzorek byl pořízen a zapečetěn způsobem, který vylučuje jakoukoliv manipulaci. S tímto odůvodněním napadeného rozhodnutí stěžovatel v žalobě žádným konkrétním způsobem nepolemizoval. Tvrdil pouze, že změnu složení lihu mohly způsobit jím používané čistící prostředky, k čemuž však krajský soud konstatoval, že bylo na stěžovateli jako provozovateli daňového skladu, aby dbal odbornosti svých postupů. I kdyby změnu ve složení lihu způsobil vlastní nedbalostí, musí sám nést její následky.

[9] Tvrdil-li stěžovatel v žalobě, že dle protokolu o zkoušce CTL v lihu nebyl detekován Bitrex (denaturační prostředek), konstatoval krajský soud, že tato skutečnost není v rozporu se závěry žalovaného, neboť v napadeném rozhodnutí se uvádí, že Bitrex byl z lihu dříve odstraněn, což bylo prokázáno přítomností zbytkových látek, jež byly ve vzorku nalezeny. Stejně tak nebylo relevantní ani žalobní tvrzení o tom, že stěžovatelova lihová uzávěrka k 30. 9. 2011 byla v pořádku, neboť lihová uzávěrka nemá žádnou vypovídací hodnotu o skutečném obsahu skladovaného lihu. Konečně krajský soud ve shodě s žalovaným konstatoval, že ani odborné vyjádření Ing. J. P. nezpochybnilo výsledky zkoušky CTL, byť upozornilo na některé dílčí nedostatky protokolu o zkoušce. Ing. Pavelka se jednoznačně ztotožnil s výsledkem zkoušky, dle nějž líh neměl lihovost nejméně 95,7 %, a tedy se nejednalo o deklarovaný líh kvasný rafinovaný jemný.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[10] Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nesplnil závazný pokyn vyslovený v prvním rozsudku krajského soudu a nevypořádal se dostatečně s odvolacími námitkami týkajícími se vad protokolu o zkoušce CTL. Vady protokolu přitom dosud nebyly napraveny. V protokolu je uvedeno, že jej lze reprodukovat pouze celý, přičemž krajský soud svůj rozsudek opřel jen o části protokolu, aniž by měl k takovému postupu písemný souhlas laboratoře CTL. Dále stěžovatel zpochybnil postup krajského soudu, který odmítl podrobit stále dostupné odebrané vzorky lihu před a po denaturaci a denaturačního prostředku znaleckému zkoumání. Dle názoru stěžovatele laik není schopen výsledky laboratorních zkoušek vyhodnotit, a tedy soud nemohl sám, bez asistence znalce, posoudit, zda jsou stěžovatelova tvrzení pravdivá.

[11] Dále stěžovatel poukázal na skutečnost, že rozbor složení lihu je pouze nepřímým důkazem o tom, že se jednalo o líh nad rámec inventurního stavu. Změna kvality lihu však mohla vzniknout manipulací v daňovém skladu, což ovšem ještě neznamená, že se jednalo o jiný líh, než který stěžovatel nakoupil. Stěžovatel přitom k prokázání svých tvrzení použil účetní a inventurní záznamy, které jsou důkazy přímými. Krajský soud však dal při

vyhodnocení skutkového stavu přednost nepřímému důkazu v podobě výsledku laboratorní zkoušky odebraného vzorku.

[12] Dále stěžovatel zopakoval, že dle jeho názoru přítomnost správce daně při denaturaci lihu podle zákona č. 61/1997 Sb., o lihu (dále jen „zákon o lihu"), nelze ztotožnit s místním šetřením podle daňového řádu.

[13] Dle stěžovatele se krajský soud též nedostatečně vypořádal s jeho námitkou, že bylo napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť odkazovalo ohledně hodnocení protokolu CTL na výzvu k vyjádření vydanou dne 25. 5. 2015 podle § 115 odst. 2 daňového řádu, které však zase uvádělo, že odvolací námitky týkající se protokolu budou vypořádány v rozhodnutí o odvolání.

[14] Stěžovatel poukázal opětovně též na to, že líh vstupující do procesu denaturace musí mít dle příslušného právního předpisu objem etanolu nejméně 95,7 %. Krajský soud se však nevypořádal s námitkou, že již pracovníci celní správy přítomní denaturaci zjistili, že líh vstupující do procesu uvedené hodnoty obsahu etanolu nedosahuje, a přesto denaturaci umožnili. Skutečnost, že později byla ve vzorku změřena ještě nižší hodnota etanolu, než kterou zjistili pracovníci celní správy namístě, nevysvětluje, proč byla umožněna denaturace lihu, který ani podle na místě naměřených hodnot neobsahoval vyžadovaný objem etanolu.

[15] K otázce, zda byl v lihu obsažen Bitrex, stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že protokol o laboratorní zkoušce nemůže obsahovat stanoviska, která se vzájemně vylučují. Krajský soud však odmítl posuzovat protokol jako celek a jednostranně použil tu část protokolu, která odpovídá závěrům žalovaného. Stejně tak dle názoru stěžovatele krajský soud nesprávně vyhodnotil závěry odborného stanoviska Ing. P., který jednoznačně uvedl, že protokol obsahuje chybné závěry.

[16] Žalovaný ve svém vyjádření navrhl, aby byla kasační stížnost zamítnuta. Ohledně jednotlivých námitek, které stěžovatel uplatnil již v předchozím řízení, žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Dále zdůraznil, že předmětem sporu v tomto řízení je otázka, zda žalobce k denaturaci použil líh řádně zaevidovaný v evidenci daňového skladu, nebo líh jiný, který byl již dříve denaturaci podroben. Podle žalovaného se podařilo prokázat, že stěžovatel disponoval lihem, který podle evidence daňového skladu vůbec nezakoupil. I kdyby byla pravdivá stěžovatelova tvrzení o tom, že sám zakoupený velejemný líh ředil, měl stěžovatel povinnost o nakládání se zakoupenými výrobky vést přehlednou evidenci. Nadto se stěžovateli nepodařilo vyvrátit, že ve sporném výrobku byly stopy po dříve použitém denaturačním prostředku.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, jež splňuje podmínky řízení obsažené v ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s., a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s.

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Nejvyšší správní soud považuje za nutné nejprve stručně shrnout, co je jádrem sporu mezi stěžovatelem a žalovaným. Žalovaný stěžovateli doměřil spotřební daň z lihu za líh použitý k denaturaci dne 2. 6. 2011. K doměření daně nedošlo proto, že se nejednalo o líh kvalitativně odpovídající lihu kvasnému jemnému rafinovanému, nýbrž proto, že jeho složení neodpovídalo žádnému výrobku, který stěžovatel dle svých tvrzení a evidence přijal do daňového skladu, který provozuje, neboť se jednalo o líh již dříve denaturovaný. Šlo tedy o líh neznámého původu, za nějž stěžovateli vznikla povinnost zaplatit spotřební daň. Pro stanovení daňové povinnosti nebylo rozhodné, zda stěžovatel nakoupil jemný nebo velejemný líh, nýbrž zda nakoupil líh obsahující denaturační činidlo, resp. degradační produkty vzniklé přidáním chlornanu (nejčastěji Savo) do denaturovaného lihu. Žalovaný vyloučil použití jemného lihu z lihovaru Budeč z důvodu jeho spotřeby stěžovatelem již v roce 2009 a velejemného lihu z lihovaru Kojetín pouze z důvodu, že z tohoto lihovaru byl stěžovateli dodán líh bez jakýchkoliv denaturačních prostředků a přiboudlin. Námitky stěžovatele zahrnující rozlišení jemného a velejemného lihu se proto míjí s důvody rozhodnutí. Aby stěžovatel doměření daně úspěšně zpochybnil, musel by tvrdit a prokázat, že sporný líh neobsahoval denaturační činidla, nebo že takový dříve denaturovaný líh je líh, který stěžovatel dle evidence přijal do daňového skladu. Případně že žalovaný ve vztahu k tomuto zjištění neunesl své důkazní břemeno.

[20] Ze všeho nejdříve se Nejvyšší správní soud zabýval stížnostní námitkou, dle níž se žalovaný v napadeném rozhodnutí vůbec nevypořádal s odvolacími námitkami týkajícími se protokolu o laboratorní zkoušce CTL. Jedná se o důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tedy namítanou vadu řízení před správním orgánem spočívající v nepřezkoumatelnosti jeho rozhodnutí pro nedostatek důvodů.

[21] Aby bylo rozhodnutí správního orgánu o řádném opravném prostředku přezkoumatelné, musí z něj být především seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, respektive proč považuje skutečnosti předestřené účastníkem za nerozhodné, nesprávné či řádné provedenými důkazy vyvrácené (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2008, č. j 8 Afs 66/2008 - 71).

[22] Nejvyšší správní soud zcela ve shodě s krajským soudem dospěl k závěru, že tato námitka není důvodná. Žalovaný v napadeném rozhodnutí jednoznačně uvedl, proč odvolací námitky týkající se protokolu o laboratorní zkoušce nepovažoval za důvodné. Zejména popsal, jaké skutečnosti z protokolu o zkoušce zjistil a jak je právně zhodnotil. V bodech 7 a 8 napadeného rozhodnutí se žalovaný též jednoznačně vypořádal s námitkou, že CTL používala neakreditované metody, respektive že se jedná o necertifikovanou laboratoř, a s námitkou možné záměny vzorků.

[23] Stěžovatel v žalobě i v kasační stížnosti tvrdil, že žalovaný nejprve ve výzvě k vyjádření k podkladům rozhodnutí shromážděným v řízení o odvolání uvedl, že odvolací námitky týkající se protokolu o zkoušce CTL vypořádá až v rozhodnutí o odvolání, načež v rozhodnutí o odvolání odkázal na úvahy uvedené ve výzvě k vyjádření. Jak ovšem zcela

přiléhavě uvedl již krajský soud k prvému a čtvrtému žalobnímu bodu na straně 5 a 7 rozsudku, toto stěžovatelovo tvrzení je zavádějící. Stěžovatel pouze vytrhl z kontextu větu uvedenou v úvodu napadeného rozhodnutí, v níž žalovaný uvedl, že ohledně úplné geneze případu odkazuje na výzvu k vyjádření ze dne 25. 5. 2015. Tím ovšem žalovaný nahrazoval pouze podrobnou naraci pozadí případu a dosavadního průběhu řízení, nikoliv vypořádání odvolacích námitek. Vypořádání všech uplatněných odvolacích námitek je naopak v odůvodnění rozhodnutí o odvolání uvedeno, jak Nejvyšší správní soud uvedl výše.

[24] Krajský soud tedy nepochybil, pokud rozhodnutí žalovaného vyhodnotil jako přezkoumatelné.

[25] Dále stěžovatel namítl, že se krajský soud ve svém rozsudku nevypořádal s žalobním bodem, ve kterém stěžovatel namítal, že již pracovníkům celní správy přítomným při denaturaci muselo být z hodnot namístě naměřeného etanolu zjevné, že žalobce k denaturaci nepoužívá deklarovaný líh, a proto vůbec neměli denaturaci umožnit. Tuto námitku lze podřadit pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť stěžovatel tvrdí nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Taková vada však může vést ke zrušení napadeného rozsudku jen, mohla-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[26] Se stěžovatelem je třeba souhlasit, že úvaha krajského soudu k pátému žalobnímu bodu uvedená na str. 7 a 8 napadeného rozsudku není odpovídající reakcí na uplatněný žalobní bod. Krajský soud totiž uvedl jen tolik, že žalovaný vysvětlil, proč se hodnota etanolu naměřená pracovníky celní správy na místě odlišovala od hodnoty později zjištěné laboratorním zkoumáním. V tom měl sice krajský soud pravdu, však nereagoval na podstatu žalobního bodu, v němž stěžovatel namítal, že pracovníci celní správy již z hodnoty naměřené na místě, tedy z hodnoty 93,7 % etanolu, nerozpoznali, že se nejedná o žalobcem deklarovaný kvasný rafinovaný jemný líh, který podle příslušného právního předpisu musí obsahovat alespoň 95,7 % etanolu.

[27] Dané pochybení dle Nejvyššího správního soudu není takové povahy, aby založilo vadu nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu jako takového, jestliže tvrzení stěžovatele je pro posouzení věci zcela nerozhodné, neboť stěžovatel sám tímto tvrdí, že jím denaturovaný líh neměl před denaturací parametry lihu, který chtěl denaturovat. Stěžovatel má sice zjevně pravdu v tom, že již pracovníci celní správy mohli z hodnoty obsahu etanolu naměřené na místě lihoměrem zjistit, že se jedná o hodnotu nižší, než která je vyžadována pro kvasný rafinovaný jemný líh, tato skutečnost však nanejvýš potvrzuje správnost závěru žalovaného, že se o tento druh lihu nejednalo. Tvrzení stěžovatele o tom, že mu nemělo být provedení denaturace pracovníky celní správy umožněno, se s předmětem tohoto řízení zcela míjí, neboť stěžovateli nebyla daň doměřena proto, že provedl denaturaci nesprávného produktu, nýbrž proto, že měl v držení produkt, který nebyl zaevidován jako přijatý do daňového skladu. I kdyby tedy pracovníci celní správy pochybili tím, že stěžovateli provedení denaturace umožnili, nemohlo by to na posouzení vzniku jako daňové povinnosti nic změnit. Zároveň nelze žalovanému účinně vytýkat, že již během denaturace nebyla celním úřadem provedena inventura, kterou by dle stěžovatele byl získán přímý důkaz o tom, zda na daňovém skladě byl nebo nebyl líh neuvedený

v evidenci daňového skladu. V dané věci stěžovatelem požadované provedení kontroly evidence daňového skladu stěžovatele souvisí výhradně s otázkou důkazního břemene. Pokud celní úřad neprovedl kontrolu a pouze na základě odebraného vzorku lihu zjistil rozhodné skutečnosti, které vedly k unesení jeho důkazního břemene, postupoval v souladu se svou povinností unesení důkazního břemene podle § 92 odst. 3 daňového řádu. Oproti tomu je povinností stěžovatele navrhovat důkazy k prokázání svého tvrzení, zde souladu evidovaného stavu se stavem skutečným. Z tvrzení stěžovatele a zejména z povahy věci nevyplývá, že by neprovedení inventury ihned po denaturaci zabránilo stěžovateli unést své důkazní břemeno.

[28] Krajský soud se sice nedostatečně vypořádal s žalobním bodem, avšak jeho argumentace v něm uvedená se míjela s předmětem řízení. Takováto vada rozsudku pro povahu opomenutého žalobního bodu nemohla nijak ovlivnit zákonnost rozhodnutí krajského soudu ve věci samé, a proto nebyl důvod ke kasačnímu zásahu Nejvyššího správního soudu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[29] Dále Nejvyšší správní soud posoudil kasační námitku, dle níž krajský soud pochybil, nepodrobil-li výsledky laboratorní zkoušky provedené CTL znaleckému zkoumání, a nevycházel z protokolu o zkoušce jako celku. I tato námitka představuje důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy tvrzenou vadu řízení před soudem.

[30] Předně je nutné konstatovat, že krajský soud se řádně vypořádal s návrhem stěžovatele na ustanovení znalce pro obecné a nekonkrétní zpochybnění odborného vyjádření CTL stěžovatelem. Takovéto odůvodnění považuje Nejvyšší správní soud za dostatečné, zejména pokud dospěl se shodnému závěru.

[31] Podle § 127 odst. 1 o. s. ř. použitelného podle § 64 s. ř. s. *„[z]ávisí-li rozhodnutí na posouzení skutečností, k nimž je třeba odborných znalostí, vyžádá soud u orgánu veřejné moci odborné vyjádření. Jestliže pro složitost posuzované otázky takový postup není postačující nebo je-li pochybnost o správnosti podaného odborného vyjádření, ustanoví soud znalce.“*

[32] Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 6. 2011, č. j. 1 As 28/2011 - 130, bodech 32 a 47, krajský soud je povinen vždy vyžádat k posouzení odborné skutkové otázky stanovisko znalce, není-li již součástí správního spisu. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2007, č. j. 1 Afs 42/2007 - 55, č. 1493/2008 Sb. NSS, dále vyplývá, že posudky vypracované celně technickou laboratoří mají důkazní hodnotu srovnatelnou s vyjádřením, respektive posudkem znalce. Jedná se tedy o použitelné důkazy, které však lze zpochybnit dalším znaleckým zkoumáním.

[33] Měl-li tedy krajský soud k dispozici protokol o zkoušce provedené CTL, jednalo se o odborné vyjádření ve smyslu § 127 o. s. ř., které mu umožňovalo posoudit odbornou otázku, tedy složení produktu použitého žalobcem k denaturaci. Aby byl důvod k vypracování znaleckého posudku dle § 127 odst. 1 o. s. ř., musel by být protokol o zkoušce CTL nedostačující nebo by musela vzniknout pochybnost o jeho závěrech. Sám krajský soud protokol o zkoušce CTL považoval za dostatečný a přesvědčivý; pochybnost

o správnosti závěrů CTL by tedy musely vzniknout na základě konkrétních relevantních stěžovatelových tvrzení uplatněných v žalobě, neboť právě stěžovatel v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. určoval rozsah přezkumu napadeného rozhodnutí.

[34] Stěžovatel však žádná konkrétní tvrzení, která by zavdávala důvodnou pochybnost o správnosti závěrů zkoušky provedené CTL v žalobě neuvedl. Pouze zcela obecně uváděl, že výsledky zkoušky byly „*zmatené*“, což se pokoušel dokládat odborným vyjádřením Ing. Jiřího Pavelky ze dne 17. 1. 2013. Jak ovšem správně uvedl krajský soud a jak ověřil též Nejvyšší správní soud, Ing. J. P. ve svém stručném vyjádření závěry zkoušky provedené CTL žádným způsobem nezpochybnil. Za prvé uvedl, že hodnota etanolu naměřená CTL neodpovídá lihu kvasnému rafinovanému jemnému, což je ovšem závěr souladný se závěry protokolu CTL i žalovaného. Za druhé poukázal na skutečnost, že protokol o zkoušce odkazuje na přílohu 3 vyhlášky upravující kvalitativní požadavky na jednotlivé druhy lihu a denaturačních prostředků, ačkoliv by měl dle názoru Ing. P. odkazovat též na přílohu 2 této vyhlášky. K odkazu odborného vyjádření CTL na přílohu č. 3 vyhlášky č. 141/1997 Sb. krajský soud uvedl, že přílohy 2 a 3 předmětné vyhlášky jsou ve vztahu vzájemnosti, příloha 2 upravuje druhy a minimální přídavky denaturačních prostředků a účel denaturovaného lihu a příloha 3 kvalitativní znaky jednotlivých druhů lihu. Jelikož předmětem zkoušky vzorku lihu bylo jak zjištění obsahu etanolu, tak i přítomnosti denaturačních prostředků, neshledává Nejvyšší správní soud shodně s krajským soudem vadu odborného vyjádření CTL, která by založila důvod pro vypracování znaleckého posudku, resp. vyloučila důkazní hodnotu odborného vyjádření. Jedná se pouze o písařskou chybu, která nemá vliv na přesvědčivost odborného vyjádření, neboť nezakládá vnitřní rozpor odborného vyjádření. I kdyby měl Ing. P. v této výtce pravdu, nedostatečný odkaz na související část právního předpisu neovlivnila změřené hodnoty složení sporného produktu. Nebylo tedy případné stěžovatelovo tvrzení, že CTL měla odstraňovat vady protokolu o laboratorní zkoušce, neboť protokol žádné podstatné vady neobsahoval.

[35] Dále stěžovatel v žalobě jen stručně poukázal na rozdíl mezi hodnotou etanolu naměřenou pracovníky celní správy na místě lihoměrem a hodnotou naměřenou později v laboratoři CTL. Ani poukazem na tento rozdíl však stěžovatel nemohl závěry laboratorního zkoumání CTL účinně zpochybnit, neboť, jak uvedl žalovaný na str. 7 napadeného rozhodnutí, měřením provedeným na místě lihoměrem nebylo možné odhalit rozdíl mezi 2-propanolem a etanolem, neboť obě látky mají stejnou hustotu. Stěžovatel toto vysvětlení v podstatě potvrdil, když na str. 4 žaloby uvedl, že „*2-propanol a etanol mají stejnou hustotu, měřeno to bylo lihoměrem (hustoměrem)*“. Zároveň stěžovatel sice v žalobě uvedl, že „*to neobjasňuje vůbec nic*“ a že „*rozdíl v takovém měřítku je naprosto vyloučen … Nechť to posoudí soudní znalec.*“, avšak Nejvyšší správní soud má ve shodě s krajským soudem za to, že tato tvrzení byla příliš obecná, a navíc v daném kontextu zcela nelogická, takže jimi stěžovatel závěry zkoušky CTL ani *prima facie* zpochybnit nemohl. Jinými slovy, stěžovatel v žalobě v podstatě souhlasil s vysvětlením žalovaného, které odůvodňuje rozdíl naměřeného množství etanolu při měření provedeném na místě a později v laboratoři, a tedy poukazem na tento rozdíl nemohl zároveň účinně zpochybnit věrohodnost závěrů laboratorních zkoušek.

[36] Navíc Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že zjištění o přesném obsahu etanolu není rozhodným zjištěním, které žalovaného a krajský soud vedlo k závěru, že žalobce k denaturaci použil jiný produkt, než který zakoupil dle evidence daňového skladu. Daleko podstatnějším zjištěním totiž byla přítomnost látek svědčících o tom, že líh byl již dříve denaturován za pomoci denaturačního prostředku obchodní značky Bitrex. Zatímco nižší koncentraci lihu v produktu by dle žalovaného bylo možné vysvětlit způsoby, které stěžovatel předestřel v žalobě, přítomnost látek prokazujících již dříve provedenou denaturaci nikoliv. Závěr laboratorních zkoušek, že produkt obsahoval bezylethylether, 2,6-dimethylanilin a ethyl N-(2,6-dimethylfenyl) karbamat, ovšem stěžovatel v žalobě nezpochybnil. Netvrdil ani, že by přítomnost těchto látek nesvědčila o dřívější příměsi denaturačního prostředku Bitrex.

[37] Ohledně zjištěné dřívější denaturace produktu se stěžovatel jak v žalobě, tak v kasační stížnosti omezil jen na, opět zcela zavádějící, tvrzení, že dle závěrů žalovaného byl v produktu Bitrex nalezen, ačkoliv protokol o laboratorní zkoušce toto zjištění neobsahuje. Ohledně tohoto tvrzení ovšem krajský soud naprosto správně konstatoval, že zjevně neodpovídá skutečnosti. Žalovaný totiž na žádném místě napadeného rozhodnutí netvrdí, že laboratorní zkouška v produktu zjistila přítomnost Bitrexu. Tvrdí pouze, že byly zjištěny výše uvedené látky svědčící o dřívější reakci denatonia benzonátu (Bitrexu) s etanolem, neboť předmětný líh obsahoval degradační produkty vzniklé přidáním chlornanu (nejčastěji Savo) do denaturovaného lihu. Stěžovatel měl případně v žalobě zpochybňovat tuto úvahu žalovaného, čímž by případně mohl krajskému soudu zavdat důvod k zadání znaleckého posudku. To však neučinil.

[38] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že krajský soud ohledně složení posuzovaného lihu vycházel ze závěrů zkoušky celně technické laboratoře, kterou lze dle judikatury Nejvyššího správního soudu považovat za odborné pracoviště, jehož zjištění může být použito jako důkaz srovnatelný s vyjádřením znalce. Stěžovatel ke zpochybnění těchto závěrů v žalobě uplatnil jen taková tvrzení, která byla buď zcela obecná, nebo nepravdivá či vnitřně rozporná. Za takové situace nedošlo k aktivaci povinnosti krajského soudu nechat vypracovat znalecký posudek podle § 127 odst. 1 o. s. ř., neboť takovým postupem by krajský soud nad rámec žalobních tvrzení vyhledával skutečnosti svědčící stěžovateli, a tím by vybočil ze své role jako nestranného rozhodčího sporu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2010, č. j. 1 As 8/2010 - 65, či ze dne 15. 2. 2017, č. j. 6 As 338/2016 - 55).

[39] Důvodem pro zadání znaleckého posudku nemohla být ani stěžovatelem tvrzená skutečnost, že pro laika není jednoduché závěry chemického rozboru posoudit. Musí to totiž vždy být právě soud, kdo ze závěrů odborného vyjádření či znaleckého posudku sezná rozhodný skutkový stav, který následně právně zhodnotí. Přitom si soud, byť nevybaven odbornými znalostmi, musí sám učinit úsudek o věrohodnosti a přesvědčivosti odborného podkladu, z něhož vychází. Nelze se tedy ztotožnit s pojetím nastíněným v kasační stížnosti, dle nějž by krajský soud odborná zjištění celně technické laboratoře vůbec neměl posuzovat, a jejich přezkum by měl rovnou svěřit znalci. Tím by totiž soud zcela rezignoval na svou povinnost zjistit rozhodný skutkový stav.

[40] Zcela lichá je potom námitka stěžovatele, že krajský soud účelově vytrhával jednotlivá zjištění uvedená v protokolu o laboratorní zkoušce z kontextu. Je přirozené, že žalovaný i krajský soud odkazovali na ta zjištění uvedená v protokolu, která byla relevantní pro posouzení předmětu řízení. Stěžovatel však neupozornil na žádné konkrétní části protokolu, které by snad krajský soud opominul, a tím zjištění CTL nějakým způsobem zkreslil. Nejvyššímu správnímu soudu tedy není zřejmé, co stěžovatel míní tím, že krajský soud nevycházel z protokolu jako celku. Soud v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů hodnotí důkazy, tedy i odborné vyjádření, zejména na základě jejich obsahu, aniž by byl vázán „souhlasem" zhotovitele odborného vyjádření. Požadavek stěžovatele na udělení souhlasu CTL s výkladem pouze „části protokolu o zkoušce", jak tvrdí stěžovatel, je proto nedůvodný.

[41] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že krajský soud postupoval správně, když ohledně složení lihu, z něhož byla stěžovateli vyměřena spotřební daň, vycházel ze závěrů laboratorní zkoušky provedené celně technickou laboratoří. Jelikož tyto závěry nebyly stěžovatelem relevantně zpochybněny, nebylo namístě ustanovit znalce za účelem přezkoumání jejich správnosti.

[42] Stěžovatel dále namítal, že pracovníci celní správy při odebírání vzorků denaturovaného lihu neprováděli místní šetření ve smyslu § 80 daňového řádu, a tedy nebyli k odebírání vzorku oprávnění. V této námitce Nejvyšší správní soud spatřuje námitku nesprávného posouzení právní otázky krajským soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[43] Podle § 9 odst. 1 zákona o lihu musí být denaturaci vždy přítomen pověřený zaměstnanec celního úřadu. Podle § 9 odst. 3 písm. a) musí záznam o denaturaci, který potvrdí celní úřad, obsahovat mimo jiné údaj o druhu a množství lihu použitého pro denaturaci. Podle § 9 odst. 5 zákon o lihu musí být vždy množství lihu užitého k denaturaci spolehlivě změřeno.

[44] Podle § 80 odst. 1 daňového řádu správce daně může provádět místní šetření, při němž zejména vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů. O místním šetření se podle § 80 odst. 3 daňového řádu protokol nebo úřední záznam. Podle § 82 odst. 3 daňového řádu může správce daně v rámci místního šetření od osoby, u níž je místní šetření prováděno, vyžádat nebo odebrat pro účely bližšího posouzení vzorky věcí.

[45] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že přítomnost zaměstnanců celní správy při denaturaci podle § 9 zákona o lihu je zvláštním typem místního šetření ve smyslu § 80 a následujících daňového řádu. Orgány celní správy jsou totiž denaturaci přítomny z pozice správce daně. To potvrzuje i § 20 odst. 2 zákona o lihu ve znění do 31. 12. 2012, který jasně stanovil, že na úkony celních úřadů podle tohoto zákona se vztahuje daňový řád, a to jen s výjimkou řízení o ukládání pokut (obdobná úprava je obsažena i v aktuálním znění tohoto ustanovení). Bylo tedy možné při dohledu nad denaturací odebírat vzorky lihu podle § 82 odst. 3 daňového řádu.

[46] I kdyby se však o místní šetření nejednalo, přesto by pracovníci celní správy byli oprávněni vzorky lihu odebírat, a to již na základě § 9 odst. 5 zákona o lihu. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu lze přitom v daňovém řízení jako důkazní prostředek užít každý podklad, jímž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem. I kdyby tedy vzorky lihu byly pořízeny jen na základě zmocnění uvedeného v zákoně o lihu, byly by použitelné pro daňové řízení, neboť by byly získány v souladu se zákonem.

[47] Konečně bylo třeba zabývat se námitkami, v nichž stěžovatel tvrdil, že krajský soud nesprávně zhodnotil rozložení důkazního břemene mezi něj a žalovaného, respektive že vycházel z nepřímého důkazu předloženého žalovaným, aniž by vzal v úvahu přímé důkazy předložené stěžovatelem. Tyto námitky lze taktéž podřadit pod důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nesprávné posouzení právní otázky.

[48] Stěžovatel v daňovém tvrzení tvrdil za posuzované zdaňovací období nulovou spotřební daň z lihu, neboť dle svého tvrzení nedisponoval jinými vybranými produkty než těmi, které byly uvedeny v evidenci jím provozovaného daňového skladu, a které tudíž podléhaly podmíněnému osvobození od daně podle § 19 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. Svá tvrzení prokazoval evidencí, kterou vedl podle § 38 zákona o spotřebních daních, respektive fakturami o nákupech lihu od svých dodavatelů, zejména lihovaru Kojetín. Tím stěžovatel unesl své primární důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu, a důkazní břemeno se přesunulo na žalovaného, který je povinen dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu povinen prokazovat *„skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*“.

[49] V posuzované věci je sporné, zda žalovaný své důkazní břemeno unesl, tedy zda prokázal, že líh, za nějž byla stěžovateli doměřena spotřební daň, nebyl totožný s lihem uskladněným dle evidence v daňovém skladu. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem, že žalovaný tuto skutečnost prokázal dostatečně, a to rozborem složení daného produktu.

[50] Jednak se stěžovatel mýlí, tvrdí-li, že protokol o laboratorní zkoušce je důkazem nepřímým. Jde totiž o důkaz přímo svědčící o složení produktu, jehož totožnost se prokazuje. Jde tedy o přímý důkaz charakteru zkoumaného produktu, na základě nějž si lze učinit závěr o jeho totožnosti s produktem, který stěžovatel dle evidence daňového skladu nakoupil. Takovýmto důkazem o skutečně povaze produktu žalovaný mohl úspěšně zpochybnit stěžovatelova tvrzení doložená účetními doklady a evidencí produktů přijatých do daňového skladu (srov. přiměřeně závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb.).

[51] O skutečnosti, že líh použitý stěžovatelem k denaturaci dne 2. 6. 2011 neodpovídal žádnému lihu, který zakoupil dle evidence daňového skladu, svědčí dvě okolnosti. První z nich je nižší obsah etanolu, než který by odpovídal velejemnému neutrálnímu lihu nakupovanému v daném období stěžovatelem od Lihovaru Kojetín. I kdyby se však nižší obsah etanolu podařilo stěžovateli vysvětlit manipulací s lihem během uskladnění, je zde

ještě druhé, klíčové zjištění, a sice že líh byl již dříve denaturován. Jak Nejvyšší správní soud podrobně rozvedl výše, stěžovatel ani v rovině tvrzení relevantně nezpochybnil, že v lihu byly nalezeny látky svědčící o předchozí příměsi denaturačního prostředku Bitrex. Přítomnost těchto látek přitom zcela jednoznačně vylučuje, že by se jednalo o čistý líh zakoupený žalobcem dle jím předložených faktur a evidence.

[52] Námitku neprokázání množství předmětu daně (1,834 hl lihu) uplatnil stěžovatel poprvé v kasační stížnosti, proto je v řízení o kasační stížnosti nepřípustná, neboť se v této části kasační stížnost *opírá o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl* (§ 104 odst. 4 s. ř. s.), proto se soud nezabýval její důvodností.

[53] Pokud žalovaný prokázal, že stěžovatel disponoval lihem odlišným od lihu uskladněného dle evidence v daňovém skladu, a že se tedy nejednalo o líh podmíněně osvobozený od daně, muselo následovat doměření daně za tento líh v souladu s § 4 písm. f) ve spojení s § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních. Podle těchto ustanovení stěžovateli vznikla povinnost zaplatit daň okamžikem, kdy bylo zjištěno, že líh držel.

[54] Krajský soud tedy dospěl ke správnému závěru, že žalovaný své důkazní břemeno unesl, a nedopustil se tak nesprávného posouzení právní otázky.

IV. Závěr a náklady řízení

[55] Jelikož kasační stížnost nebyla důvodná, Nejvyšší správní soud ji v souladu s § 110 odst. 1 větou poslední s. ř. s. zamítl.

[56] O nákladech řízení soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s., dle nějž má právo na náhradu účelně vynaložených nákladů úspěšný účastník. Stěžovatel v řízení o kasační stížnosti úspěšný nebyl, a proto právo na náhradu nákladů nemá. Žalovaný sice úspěšný byl, avšak žádné účelně vynaložené náklady mu nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Proto soud rozhodl, že na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nemá ani jeden z účastníků.

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

V Brně dne 27. června 2018

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu