

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: **M. K.,** zastoupen JUDr. Radkem Hudečkem, advokátem se sídlem Poděbradova 1243/7, Ostrava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel,** se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 5. 2017, č. j. 22 Af 68/2015 – 34,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

I.

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 7. 2015, č. j. 31725-3/2015-900000-304.5, změnil rozhodnutí Celního úřadu Frýdek – Místek (dále jen „celní úřad“) ze dne 9. 8. 2012, č. j. 10132/2012-046100-024, kterým byla stěžovateli dodatečně vyměřena spotřební daň z lihu za zdaňovací období srpen 2011 ve výši 25 080 Kč. Žalovaný vyměřil daň ve stejné výši jako celní úřad, avšak na rozdíl od celního úřadu nestanovil základ daně na základě pomůcek, nýbrž dokazováním.

II.

[2] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě, který ji zamítl rozsudkem ze dne 25. 5. 2017, č. j. 22 Af 68/2015 – 34.

[3] Krajský soud neshledal důvodným žalobní bod, jímž žalobce namítl porušení § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád"), když v rozhodnutí ze dne 25. 5. 2015 absentuje vypořádání odvolacích námitek týkajících se protokolu o zkoušce vydaného celní technickou laboratoří Ostrava (dále jen „CTL"). V posuzované věci žalovaný na základě předchozího zrušujícího rozsudku krajského soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 22 Af 8/2013 – 31, změnil právní názor, pokud šlo o způsob stanovení daně, když z původního dodatečného doměření daně na základě pomůcek přešel na dodatečné vyměření daně dokazováním. Tuto skutečnost v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu žalobci sdělil v rozhodnutí ze dne 25. 5. 2015 a současně mu stanovil lhůtu k vyjádření. Také seznámil žalobce s vyhodnocením důkazů, které byly provedeny celním úřadem v prvostupňovém řízení. Žalovaný postupoval tedy zcela v intencích uvedeného zákonného ustanovení. Pokud jde o odvolací námitky směřující proti protokolu o zkoušce CTL, dospěl krajský soud k závěru, že se nejedná o skutečnost, která by měla být předmětem výzvy ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť laboratorní zkouška byla provedena v rámci prvostupňového řízení a nikoliv v rámci řízení odvolacího. Námitky směřující proti protokolu o zkoušce CTL jsou standardními odvolacími námitkami, s nimiž se žalovaný jako odvolací orgán v souladu s platnou právní úpravou vypořádal až v rámci odvolacího rozhodnutí. Žalobcův požadavek na vypořádání se s odvolacími námitkami proti protokolu o zkoušce CTL žalovaným již v rozhodnutí ze dne 25. 5. 2015 proto nemá oporu v zákoně, ani v provedeném řízení.

[4] Krajský soud neshledal důvodným ani žalobní bod, jímž žalobce brojil proti stanovisku žalovaného, že kontrolovaný líh byl lihem denaturovaným s námitkou, že kontrolovaný líh neobsahoval 10 % a více denaturačního činidla, jak požaduje vyhláška Ministerstva zemědělství č. 141/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobu, skladování a zpracování lihu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška č. 141/1997 Sb."). Žalobce zcela pomíjí, že kritéria uvedená v příloze 2 uvedené vyhlášky se vztahují na denaturovaný líh. Předmětem laboratorního rozboru však byl líh, který měl být teprve denaturován, a proto měl být zcela čistý. Výsledky laboratorního šetření prokázaly, že líh vstupující do procesu denaturace čistý nebyl, neboť obsahoval stopy denaturačního činidla. Je přitom zcela irelevantní, že množství denaturačního činidla nedosahovalo přílohou 2 vyhlášky deklarovaných 10 % hm, ale množství nižšího, neboť i toto nižší množství prokázalo, že vstupní líh nebyl lihem „čistým". Podle tvrzení žalobce byl ke zvláštní denaturaci, z níž pochází kontrolní vzorky, použit velejemný neutrální líh od dodavatele Moravský lihovar Kojetín a. s. (dále jen „lihovar Kojetín"), který je však bez jakýchkoliv denaturačních prostředků a přiboudlin. Líh, který byl vstupní surovinou v procesu denaturace, však nebyl lihem, jemuž by odpovídaly faktury předložené žalobcem pocházející z obchodních případů s lihovarem Kojetín, což bylo prokázáno laboratorními zkouškami CTL. Žalobce tento rozpor v rámci celého řízení nijak nevysvětlil. Krajský soud proto dospěl k závěru, že žalobce své důkazní břemeno neunesl a skutečnosti, které uváděl, jsou v rozporu se zjištěními učiněnými v rámci laboratorní zkoušky. Žalobcova námitka, že žalovaný neprovedl fyzickou inventuru stavu zásob, je pak nepřípadná, neboť žalovaný zpochybnil tvrzení žalobce výsledkem laboratorní zkoušky a důkazní břemeno proto bylo od tohoto okamžiku na straně žalobce. Inventura stavu zásob navíc nemohla mít žádnou vypovídací schopnost k otázce chemického složení lihu.

[5] Podle krajského soudu je mylný názor žalobce, že celní úřad neprovedl žádnou kontrolní činnost. Účast pracovníků celního úřadu při procesu denaturace je svým charakterem kontrolní činností, kdy tito pracovníci kontrolují, zda proces denaturace lihu je proveden v souladu s platnou právní úpravou. O tomto úkonu byl sepsán také protokol o místním šetření a rovněž záznam o zvláštní denaturaci lihu a protokoly o odběru vzorků. Nejednalo se pouze o fyzickou přítomnost pracovníků celního úřadu, ale o postup při správě daní upravený § 80-84 daňového řádu. Pokud jde o množství lihu na skladě, které měly správní orgány za prokázané, nejedná se o virtuální množství, jak uvádí žalobce, ale o množství lihu podle faktur o jeho nákupu, které žalobce v průběhu správního řízení předložil a které jsou specifikovány na straně 4-5 prvostupňového rozhodnutí. Ačkoliv všechny faktury dokládají, že líh byl nakoupen jako kvasný, rafinovaný, velejemný a naturální, rozbory CTL prokázaly, že vstupní surovina v procesu denaturace neměla tyto parametry a žalobce v průběhu řízení nedoložil relevantní důkaz ke skladování použitého lihu.

[6] Krajský soud neshledal důvodným ani žalobní bod, v němž žalobce poukazoval na jím tvrzený rozpor v rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 5. 2015 a v napadeném rozhodnutí o odvolání. Žalobce směšuje procesní postupy, na které nelze nahlížet stejnou optikou. Je třeba rozlišovat mezi důkazy provedenými prvostupňovým správcem daně a mezi doplněním odvolacího řízení či změnou právního názoru v rámci § 115 odst. 2 daňového řádu. Sdělení změny právního názoru a s tím související hodnocení důkazů bylo obsahem výzvy žalovaného ze dne 25. 5. 2015 provedené v intencích § 115 odst. 2 daňového řádu, kdy žalovaný tím, že změnil způsob stanovení daně z pomůcek na dokazování, informoval o této změně právního názoru žalobce a současně jej seznámil s důkazy provedenými v prvostupňovém řízení. Nedostatky vytknuté žalovanému ve zrušujícím rozsudku ze dne 27. 11. 2014, č. j. 22 Af 8/2013 - 31, jež se týkaly odvolacích námitek žalobce směřujících proti protokolu o zkoušce CTL, však podléhaly jinému režimu, a to režimu vypořádání odvolacích námitek, takže zcela správně byly vypořádány až v rozhodnutí o odvolání. S argumentací žalobce týkající se chyb v protokolu o zkoušce, a to rozdílné hodnoty hustoty kontrolovaného vzorku a absence údaje o teplotě, při níž byly zkoušky provedeny, se žalovaný podrobně vypořádal v bodě 5 a násl. napadeného rozhodnutí a žalobce jeho argumentaci žádným nosným způsobem v podané žalobě nezpochybnil, pouze zopakoval svá tvrzení z daňového řízení. Krajský soud k tomu dodal, že rozdílnost obou údajů o hustotě spočívá toliko v setinách %, což nijak nezpochybňuje zjištění, že v kontrolním vzorku byla prokázána přítomnost denaturačního činidla. Pokud jde o absenci údaje o teplotě, při které byla laboratorní zkouška prováděna, je z protokolu seznatelné, že zkouška byla provedena podle vyhlášky č. 141/1997 Sb. a jejích příloh. Ustanovení § 3 odst. 1 téže vyhlášky stanovuje teplotu pro určování hustoty, a to 20°C. Krajský soud proto nepovažoval výsledky laboratorní zkoušky CTL za rozporuplné a neshledal ani relevantní důvody, které by zpochybnily jejich vypovídací hodnotu.

[7] Krajský soud neshledal důvodným ani žalobní bod, jímž žalobce zpochybnil závěr žalovaného, že žalobcem předložený důkaz v podobě laboratorního rozboru provedeného jím vybranou laboratoří nelze jako důkaz přijmout, neboť s vzorkem bylo blíže neurčeným způsobem manipulováno. Z protokolu, který žalobce předložil v odvolacím řízení a který byl vyhotoven Zdravotním ústavem se sídlem v Ostravě, Centrem hygienických laboratoří (dále jen „ZÚ“), zcela jednoznačně vyplývá, že láhev, v níž se

nacházel kontrolní vzorek, byla uzavřená a zapečetěná firmou EKOCENTRUM dne 20. 9. 2012. Je tedy nepochybné, že se vzorkem odebraným při denaturaci dne 5. 8. 2011 bylo manipulováno, když láhev neobsahuje původní pečeť celního úřadu, ale pečeť jiného subjektu. Tato skutečnost je zcela zásadní v tom směru, že zpochybňuje identitu kontrolního vzorku s tím, který byl předmětem zkoumání CTL.

III.

[8] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[9] Žalovaný se řádně nevypořádal s požadavkem krajského soudu, podle něhož měl vysvětlit, proč nevyhověl odvolací námitce stěžovatele, že protokol o zkoušce je zmatečný a právně nepoužitelný. Samotné konstatováni žalovaného, že došlo k chybě v psaní protokolu o zkoušce, nemá žádnou právní váhu a je právně nepoužitelné. Pokud během 6 let od vydání samotného protokolu nebyla schopná CTL učinit patřičné kroky k nápravě takto vadně vystaveného protokolu, nelze takový protokol použít jako důkaz. Jedině CTL, tedy subjekt, který předmětný protokol vystavil, může provést jeho opravu.
[10] Líh vstupující do denaturace nesplňoval parametry denaturovaného lihu. Nelze souhlasit s názorem krajského soudu, že je irelevantní pokud množství denaturačního činidla nedosáhlo vyhláškou požadovaných 10% hm, ale bylo nižší. Podstatné je, že pokud by nastala opačná situace a celní úřad by kontroloval správnost denaturace a zjistil by, že je ve vzorku méně než požadovaných 10% objemu, tak by byl tento líh považován za nedenaturovaný, a celní úřad by požadoval dodanění spotřební daně, pokud by se tento líh nacházel mimo daňový sklad. To znamená, že v opačném případě by i takové malé procento hrálo značně velkou roli v neprospěch kontrolovaného subjektu.

[11] Okolnost odkud stěžovatel líh nakoupil a v jaké kvalitě je právně zcela irelevantní, neboť neprokazuje tvrzení celních orgánů, že stěžovatel měl na daňovém skladě nadbytečný líh, který údajně použil jako vstupní surovinu do denaturace. Přitom mohlo jít o líh, který měl stěžovatel v evidenčním stavu a který byl znečištěn. Stěžovatel nakupoval líh od více dodavatelů, a to jak jemný, tak i velejemný. Při samotné denaturaci je uvedeno v protokolech, že byl použit líh jemný. CTL udělala rozbor, kde rovněž zmiňuje líh jemný. Stěžovatel přitom v inkriminovaném období nakoupil pouze líh velejemný. Stěžovatel v daňovém skladě s tímto lihem manipuluje, má k tomu příslušná povolení, a pokud by i vyrobil (přetvořil) z lihu velejemného líh jemný, neporušil by tím žádný předpis, a proto není povinen toto rovněž dokládat.

[12] Nelze souhlasit se závěrem krajského soudu, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno a že není podstatná inventura stavu zásob, ale že laboratorní zkouška je tím zásadním důkazem. Stěžovatel obdržel od celního úřadu výzvu ze dne 21. 11. 2011 k podání dodatečného daňového tvrzení ke spotřební dani. Stěžovatel výzvě vyhověl a podal nové tvrzení, kde uvedl nulovou daňovou povinnost. Vycházel přitom z pravdivých údajů měsíčních uzávěrek, daňových hlášení a kontrol. Nemohl ani nic jiného uvést, pokud žádný nadbytečný líh na daňovém skladě neměl. Celní úřad toto nijak nezjišťoval (např. inventurou nebo namátkovou kontrolou), naopak všechny inventury potvrdil jako správné a bez výhrad. Celní úřad ani nepožadoval předkládání účetních písemností. V takovém

případě platí, že je to správce daně, kdo tvrdí, že důkazní prostředky předložené daňovým subjektem jsou v rozporu se skutkovým stavem, a v takovém případě stíhá důkazní břemeno správce daně k prokázání důvodnosti jeho výhrad ke správnosti tvrzení daňového subjektu. Celní úřad vydal následně dne 7. 12. 2011 výzvu k odstranění pochybnosti na podkladě pochybného a rozporuplného rozboru CTL, byť se jednalo o důkaz nepřímý a sporné právní validity. Rozbor CTL přitom není důkazním prostředkem, který by prokazoval, že stěžovatel měl na daňovém skladě 88 litrů lihu mimo inventuru navíc, kdy toto mělo být předmětem dodanění spotřební daně. K tomu, aby mohl celní úřad stěžovateli dodanit nějaký líh, tak by musel mít řetězec nepřímých důkazu, nebo důkazy přímé, kterými však nedisponuje.

[13] Stěžovatel ve správním řízení napadal rozbor CTL. Žalovaný v napadeném rozhodnutí k tomu uvedl, že „v samotném rozboru CTL došlo jenom k překlepu psaní, ale nic to nemění na skutečnostech, že líh byl denaturovaný v daňovém skladě nadbytečný a proto se musí dodanit“. Pokud tento způsob vypořádání odvolací námitky krajskému soudu stačí, tak to zcela degraduje samotné rozbory CTL a jejich závěry a následně i ústavnost postupu soudu z hlediska řádného projednání věci a soudní ochrany. Pokud jsou uvedené hodnoty na rozboru CTL v tabulce jiné, než v odborném stanovisku, logicky i další hodnoty, jako je lihovitost, jsou naprosto neodpovídající a nemají nic společného se samotnými údaji v tabulce. Pokud akreditovaná laboratoř vydá nesprávný protokol o zkoušce, pak lze postupovat jedině tak, že musí být vydán nový protokol. Nic takového však žalovaný neprovedl.

[14] Krajský soud zcela ignoruje ústavní principy a Ústavu České republiky v otázce požadavku na rovnost účastníků před zákonem. Podle celních orgánů i krajského soudu je v pořádku, pokud provede rozbor vzorku pracovník CTL a s tímto zjevně manipuluje. Pokud však takto postupuje jiná laboratoř, tak je to hodnoceno jako manipulace zpochybňující pravost posuzovaného vzorku. Krajský soud přitom nijak dál nerozvedl, proč je rozbor CTL důvěryhodný, avšak ostatní laboratoře a jejich výstupy takovou důvěru nemají.

[15] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se v průběhu odvolacího řízení se všemi odvolacími námitkami náležitě vypořádal. Co se týče návrhu stěžovatele, aby CTL opravila vydaný protokol o zkoušce, pak podotkl, že jím bylo podrobně zdůvodněno, proč došlo ke vzniku nedostatků na uvedeném protokolu o zkoušce ze dne 4. 10. 2011, č. j. 28042/2011-900000-020, a doplnil, že v tabulce č. 2 (Výsledky zkoušek) je zcela správně uvedena ve výsledcích hustota vzorku 0,8048 g/cm^{-3} a obsah ethanolu 87,7 % hm. V části V. (Odborná stanoviska a interpretace) měly být správně uvedeny a přeneseny z tabulky č. 2 tyto údaje: „Hustota vzorku je 0,8048 g.cm^{-3}. Obsah ethanolu ve vzorku je 87,7 % hm. (po přepočtu 89,4 % obj.).“ Došlo tedy k chybě při přepisu dat v závěrečném shrnutí, resp. v odborném stanovisku. Nicméně hodnoty naměřené a zapsané v uvedené tabulce č. 2 jsou správně a z výpisů přístrojů doložitelné. Samotná „oprava“ by tedy vliv na

doměření spotřební daně z lihu neměla. Žalovaný tedy neshledal k jeho opravě důvod, kdy uvedený protokol o zkoušce (resp. informace v něm obsažené), má vypovídající hodnotu o vlastnostech zkoumaného vzorku a je zcela nezpochybnitelně důkazem. Předmětná chyba v psaní nic nemění na skutečnosti, že odebraný vzorek byl již před denaturací denaturovaný přídavkem 8,4 % hm (96,3 ml/la) 2-propanolu. Z provedené analýzy vyplývá, že líh použitý jako vstupní surovina do procesu denaturace neměl parametry lihu čistého, velejemného neutrálního. Nejednalo se tak o líh, který provozovatel daňového skladu - stěžovatel pro účely provedené předmětné denaturace oficiálně nakoupil a přijal do daňového skladu od uvedeného dodavatele.

[17] Žalovaný dále zdůraznil, že právě přesná zjištění, jaký líh měl stěžovatel údajně nakoupit od dodavatele, resp. původ lihu, o kterém je stěžovatel povinen vést přesnou evidenci, je klíčový pro to, aby bylo možno tento líh ztotožnit na základě předložených daňových dokladů (spolu i s faktickým složením na základě rozborů vzorků CTL) a nedocházelo k protiprávní manipulaci, daňovým únikům, potažmo nebylo ohrožováno zdraví lidí. Stěžovatel požádal o zvláštní denaturaci lihu, kdy tento líh, který měl do denaturace teprve vstoupit a být teprve následně denaturován přidáním konkrétního denaturačního činidla uvedeného v povolení k zvláštní denaturaci lihu, již nesl stopy denaturačního činidla a tedy nebyl lihem, který měl stěžovatel nakoupit od svého dodavatele. V daném případě tyto skutečnosti tedy svědčily o zneužití použití lihu s obsahem denaturačního činidla, kdy de facto nebylo sporu o tom, zda líh byl řádně denaturován, ale podstata věci spočívala v tom, že líh, který měl být prost jakýchkoli stop denaturačních činidel a teprve měl do denaturace vstoupit, podíl denaturačního činidla nesl, a tudíž nebyl lihem deklarovaným stěžovatelem, který měl být „čistý“ – tzn. bez denaturačních činidel a nakoupen od jím deklarovaného dodavatele na základě předložených dokladů. Stěžovatel tak pro denaturaci použil zcela jiný líh, než líh, který ve skutečnosti nakupoval a přijímal do jemu povoleného daňového skladu, přičemž u tohoto jiného lihu neprokázal původ, odkud tento líh do daňového skladu přijal a proč jej k denaturaci použil, ač již obsahoval látky vylučující lidskou spotřebu, přičemž neprokázal, zda byl tento líh řádně zdaněn či oprávněně nabyt bez daně. S ohledem na výše uvedené je stěžovatelova námitka stran tzv. „výroby“ lihu z velejemného na jemný irelevantní, neboť i když by takto s lihem nakládal, nezměnilo by to na věci nic, neboť líh, který vstupoval do denaturace, obsahoval denaturační činidla, která tam v žádném případě být neměla. Co se týče námitky stran předkládaného „účetnictví“, pak lze přisvědčit, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především tímto způsobem, resp. předkládáním dalších dokladů. Nicméně pokud stěžovatelem předložené doklady nelze na základě rozborů CTL ztotožnit s lihem, který jím byl fakticky skladován, kdy důkazní břemeno proto bylo od tohoto okamžiku na straně stěžovatele, které však tento neusnesl, vznikla stěžovateli povinnost daň přiznat a zaplatit a z toho důvodu mu byla následně tato daň za zdaňovací období srpen 2011 doměřena.

[18] K namítané rozdílnosti v posuzování analýzy CTL a ZÚ žalovaný uvedl, že v rozhodnutí o odvolání bylo podrobně zdůvodněno, proč nebylo možno tento posudek jako důkaz přijmout, neboť se vzorkem bylo blíže neurčeným způsobem prokazatelně manipulováno. Z protokolu, který stěžovatel předložil v odvolacím řízení a který byl vyhotoven ZÚ, zcela jednoznačně vyplývá, že láhev, v níž se nacházel kontrolní vzorek, byla uzavřená a zapečetěná firmou EKOCENTRUM dne 20. 9. 2012. Je tedy nepochybné,

že se vzorkem odebraným při denaturaci dne 5. 8. 2011 bylo manipulováno, když láhev neobsahovala původní pečeť celního úřadu, ale pečeť jiného subjektu. Tato skutečnost je zcela zásadní v tom směru, že zpochybnila identitu kontrolního vzorku s tím, který byl předmětem zkoumání CTL.

[19] Z uvedených důvodů proto žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[20] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatel v rozhodné době provozoval daňový sklad – zvláštní lihovar. V rámci místního šetření, jehož účelem bylo provedení zvláštní denaturace lihu, celní úřad dne 5. 8. 2011 odebral vzorky lihu a denaturačních činidel a předal je CTL k provedení laboratorní zkoušky. Odběru vzorku byl přítomen zmocněnec stěžovatele a byly mu také předány kontrolní vzorky pro jeho potřebu. Protokolem o zkoušce vyhotoveným CTL dne 4. 10. 2011, č. j. 28042/2011-900000-020, bylo zjištěno, že odebraný vzorek neodpovídá kvalitativním znakům předepsaným vyhláškou č. 141/1997 Sb., když prokázanou přítomností látek specifikovaných v protokolu o laboratorní zkoušce v kontrolovaném vzorku bylo zjištěno, že líh před denaturací již obsahoval denaturační prostředek. S výsledky provedené analýzy vzorku byl stěžovatel seznámen při ústním jednání dne 11. 11. 2011. Následně celní úřad výzvou ze dne 21. 11. 2011 vyzval stěžovatele k podání dodatečného daňového přiznání ke spotřební dani. Stěžovatel reagoval podáním dodatečného daňového přiznání ke spotřební dani z lihu za srpen 2011, v němž uvedl daň ve výši 0. Celní úřad vydal dne 7. 12. 2011 výzvu k odstranění pochybností o údajích v daňovém tvrzení podle § 89 daňového řádu, kterou vyzval stěžovatele, aby vysvětlil rozpor mezi dodatečným daňovým přiznáním a zjištěním celního úřadu o použití denaturovaného lihu jako vstupní suroviny do procesu denaturace v rozporu s údaji deklarovanými stěžovatelem jako provozovatelem daňového skladu. Dne 23. 12. 2011 se stěžovatel dostavil bez předvolání na celní úřad a zpochybnil výsledky laboratorních rozborů CTL s tím, že jsou zde nepřesnosti a také absence některých údajů, a proto je použitelnost této listiny ve správním řízení sporná. Současně uvedl, že předá své vzorky jinému státnímu orgánu k provedení kontrolního rozboru. Dne 9. 8. 2012 celní úřad vydal dodatečný platební výměr na spotřební daň z lihu za zdaňovací období srpen 2011. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel dne 7. 9. 2012 odvolání, jímž brojil především proti protokolu o zkoušce CTL, v němž jsou uvedeny dvě různé hodnoty hustoty vzorku, a to v tabulce č. 2 – hustota 0,8048 g/cm^{-3} a v komentáři hustota vzorku 0,8159 g/cm^{-3} a dále není uvedeno, k jakým teplotám se tyto výsledky vážou. Dále stěžovatel uvedl, že nechal dvěma nezávislými laboratořemi provést analýzu kontrolních vzorků, které měl k dispozici, a výsledky celnímu úřadu sdělí. V průběhu odvolacího řízení stěžovatel doplnil své odvolání podáním ze dne 6. 11. 2012, jehož přílohou je protokol ze dne 8. 10. 2012, č. 55918/2012, vyhotovený ZÚ. Rozhodnutím ze dne 31. 12. 2012, č. j. 4824-2/2012-140100-

21, žalovaný odvolání zamítl a potvrdil rozhodnutí celního úřadu. Toto rozhodnutí žalovaného zrušil Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 27. 11. 2014, č. j. 22 Af 8/2013 - 31, a to pro vnitřní rozpornost, když z odůvodnění rozhodnutí nebylo jednoznačně seznatelné, zda k doměření daně došlo na základě pomůcek nebo dokazováním. Dále krajský soud přisvědčil stěžovateli také v tom, že se žalovaný nevypořádal se zcela konkrétními námitkami, které stěžovatel vznesl k obsahu protokolu o zkoušce provedené CTL. V dalším řízení žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 5. 2015, č. j. 11109-2/2015-900000-304.5, vyzval stěžovatele k uplatnění procesních práv podle § 115 odst. 2 daňového řádu v řízení o odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí. Stěžovatel se k výzvě vyjádřil podáním ze dne 7. 6. 2015, kde ve vztahu k zdaňovacímu období srpen 2011 uvedl shodnou argumentaci jako v podaném odvolání směřující především proti obsahu protokolu o zkoušce CTL. Žalovaný následně o odvolání stěžovatele rozhodl žalobou napadeným rozhodnutím.

[23] 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 5. 8. 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 podle 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. Žalovaný vyloučil použití velejemného lihu z lihovaru Kojetín pouze z důvodu, že z tohoto lihovaru byl stěžovateli dodán líh bez jakýchkoliv denaturačních prostředků a příboudlin. 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 podle evidence přijal do daňového skladu. Případně že žalovaný ve vztahu k tomuto zjištění neunesl své důkazní břemeno.

[24] Stěžovatel zejména namítal, 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.

[25] Stěžovatel v daňovém tvrzení tvrdil za posuzované zdaňovací období nulovou spotřební daň z lihu, neboť podle 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 č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Svá tvrzení prokazoval evidencí, kterou vedl podle § 38 zákona o spotřebních daních, respektive fakturami o nákupech lihu od svého (v rozhodné době jediného) dodavatele - lihovaru Kojetín. Tím stěžovatel unesl své primární důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu, a důkazní břemeno se přesunulo na žalovaného, který je podle § 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".

[26] 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 podle evidence v daňovém skladu. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem, že žalovaný tuto skutečnost prokázal dostatečně, a to rozborem složení daného produktu.

[27] 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 podle 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, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS).

[28] O skutečnosti, že líh použitý stěžovatelem k denaturaci dne 5. 8. 2011 neodpovídal žádnému lihu, který zakoupil podle 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. Stěžovatel ani v rovině tvrzení relevantně nezpochybnil, že v lihu byly nalezeny látky svědčící o předchozí příměsi denaturačního prostředku 2-propanolu. Přítomnost této látky přitom zcela jednoznačně vylučuje, že by se jednalo o čistý líh (velejemný neutrální) zakoupený stěžovatelem podle jím předložených faktur a evidence. V této souvislosti Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelem namítaná chyba, kdy v protokolu jsou uvedeny dvě různé hodnoty hustoty vzorku, a to v tabulce č. 2 – hustota 0,8048 g/cm^{-3} a v komentáři hustota vzorku 0,8159 g/cm^{-3}, sama o sobě není způsobilá zpochybnit výsledek rozboru a z něj vyplývající přítomnost denaturačního prostředku v kontrolovaném vzorku. Je přitom nerozhodné, zda tohoto prostředku bylo 10 % hm a více, nebo 8,4 % hm jako v nyní posuzovaném případě. Jinak řečeno, není podstatné, zda vstupní surovinou byl denaturovaný líh ve smyslu vyhlášky č. 141/1997 Sb., podstatná byla samotná přítomnost denaturačního prostředku.

[29] Lze tedy shrnout, že žalovaný své důkazní břemeno unesl tím, že nechal provést zkoušku CTL, ze které vyplynulo, že líh obsahuje denaturační prostředek (2-propanol). Důkazní břemeno tedy přešlo zpět na stěžovatele, který za účelem jeho unesení (kromě setrvalého vyjadřování nesouhlasu s výsledkem zkoušky CTL) předložil v daňovém řízení protokol o zkoušce ZÚ. Žalovaný i krajský soud tento důkaz vyhodnotili jako nedostačující k unesení důkazního břemene stěžovatele, tedy nedostatečný k prokázání skutečnosti, že testovaný líh v sobě neobsahoval denaturační prostředek (2-propanol), resp. nedostatečný ke zpochybnění výsledků zkoušky CTL.

[30] K protokolu o zkoušce ZÚ, žalovaný uvedl, že analyzovaný vzorek nebyl k testování předložen ve vzorkovnici originálně uzavřené vzorkařem celního úřadu, nýbrž

šlo o láhev uzavřenou a zapečetěnou firmou EKOCENTRUM. Se vzorkem tedy bylo určitým způsobem manipulováno, a jeho analýzu tak nelze hodnotit jako relevantní důkaz. Krajský soud danou úvahu aproboval a dodal, že uvedená skutečnost zpochybňuje identitu vzorku. S uvedeným posouzením se kasační soud ztotožňuje. Stěžovatel byl při odběru vzorků poučen o tom, že rezervní vzorek je nutno skladovat v neporušeném obalu a ve stavu v jakém byl vzorkován včetně zachování všech identifikačních a bezpečnostních opatření (viz listina nazvaná „Poučení kontrolovaného subjektu“ založená ve správním spise a podepsaná stěžovatelem). Pouze v takovém stavu totiž jde o vzorek ztotožnitelný s odebranou tekutinou, tedy o relevantní vzorek. Testování vzorku obsaženého v jiné než v originálně zapečetěné nádobě proto skutečně nemůže být relevantním důkazem, neboť zde chybí jednoznačná a nezpochybnitelná identifikace vzorku a není vyloučena případná manipulace se vzorkem (jeho záměna, změna chemického složení, atp.), jak správně uvedli krajský soud a žalovaný.

[31] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[32] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. září 2018

Mgr. David Hipšr
předseda senátu