

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců JUDr. Pavla Molka a Mgr. Lenky Krupičkové 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 69/2015 - 31,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 5. 2017, č. j. 22 Af 69/2015 - 31, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 17. 7. 2015, č. j. 31725-4/2015-900000-304.5, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě 11 228 Kč do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Radka Hudečka, advokáta.

IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti 9 114 Kč do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Radka Hudečka, advokáta.

Odůvodnění:

I.

[1] Žalobce provozuje daňový sklad – zvláštní lihovar (povolením č. j. 4430-5/08-140100-23 mu bylo povoleno provozování daňového skladu pro destiláty, likéry a jiné lihové nápoje). Dne 5. 9. 2011 v tomto daňovém skladu provedl Celní úřad Frýdek-Místek (dále též „správce daně“) místní šetření za účelem ověření dodržování povinností dle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „zákon o spotřebních daních“). V průběhu místního šetření (kterému byl žalobce osobně přítomen) byl certifikovaným vzorkařem celního úřadu proveden odběr 3

půllitrových vzorků lihové tekutiny z podzemní skladovací nádrže, číslo ověřovacího listu SMS-N/46/98, ve které bylo naměřeno 430 litrů tekutiny (viz protokol z místního šetření č. j. 9597/2011-046100-024 a protokol o odběru vzorku č. 046100-11-09-001). Jeden ze vzorků byl předán žalobci jako rezervní vzorek sloužící k provedení analýzy v případě sporu ohledně chemického složení odebraného lihu (viz „Poučení kontrolovaného subjektu“ založené ve správním spise a podepsané žalobcem). Žalobce v průběhu místního šetření předal pracovníkům správce daně fakturu vztahující se dle jeho tvrzení ke kontrolované šarži lihu vystavenou obchodní společností MORAVSKÝ LIHOVAR KOJETÍN a.s., IČO: 26463571 (dále jen „lihovar Kojetín“), podle které šlo o „líh kvasný, rafinovaný, velejemný, neutrální“.

[2] Odebraný vzorek byl testován Celně technickou laboratoří Generálního ředitelství cel. Z protokolu o zkoušce ze dne 17. 10. 2011, č. 29580/2011-900000-020 (dále také „zkouška CTL“), vyplynulo, že obsahoval kromě etanolu i metanol a 2-propanol, který je běžně používaným denaturačním činidlem. Obsah 2-propanolu ve vzorku byl 8,1 % hm. Dle přílohy 2 k vyhlášce č. 141/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobu, skladování a zpracování lihu (dále jen „vyhláška č. 141/1997 Sb.“) se takto denaturovaný líh používá „[k] *výrobě čistých chemikálií, k výrobě katalyzátorů, k výrobě kosmetiky, pro konzervaci přírodních květů do kolínských vod*“.

[3] Na základě zjištěných skutečností správce daně žalobce výzvou ze dne 21. 11. 2011, č. j. 9597-4/2011-046100-024, vyzval k podání dodatečného daňového přiznání ke spotřební dani z lihu za zdaňovací období měsíce září roku 2011. Ve výzvě uvedl, že zjištěné skutečnosti svědčí o tom, že žalobce skladoval v daňovém skladu líh, který má znaky denaturačního činidla, a nejedná se proto o líh oficiálně nakoupený dle předložené faktury od lihovaru Kojetín. Žalobci proto vznikla povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň z lihu. Žalobce v reakci na uvedenou výzvu podal dodatečné daňové přiznání k dani z lihu za zdaňovací období měsíce září, ve kterém uvedl nulovou daňovou povinnost. Správce daně ohledně tohoto dodatečného daňového přiznání výzvou ze dne 7. 12. 2011, č. j. 12833-2/2011, zahájil postup k odstranění pochybností. Následně byl dne 23. 12. 2011 s žalobcem sepsán protokol o ústním jednání, v rámci kterého žalobce uvedl, že v protokolu o zkoušce CTL jsou uvedeny nepřesnosti, pročež rezervní vzorek odebraného lihu předá jinému subjektu k provedení kontrolního rozboru (protokol č. j. 13730/2011-046100-024).

[4] Dne 27. 8. 2012 správce daně vydal dodatečný platební výměr č. j. 10920/2012-046100-024, kterým žalobci doměřil spotřební daň z lihu za zdaňovací období měsíce září roku 2011 ve výši 104 025 Kč. V odůvodnění tohoto platebního výměru správce daně konstatoval, že zjištěné skutečnosti (plynoucí zejména ze zkoušky CTL) založily rozpor s tvrzením žalobce, že kontrolovaný líh by měl být lihem kvasným, naturálním, velejemným, neutrálním. Žalobce tedy v daňovém skladu skladoval líh, který dle zkoušky CTL není lihem nakoupeným od lihovaru Kojetín dle žalobcem předložené faktury. Žalobce v průběhu řízení uvedený rozpor mezi údaji deklarovanými a údaji zjištěnými nijak nevysvětlil. Správce daně dále uvedl, že v rozhodném období žalobce odebíral líh pouze od lihovaru Kojetín a ve všech případech se dle faktur a dle šetření u lihovaru Kojetín mělo jednat o líh kvasný, rafinovaný, velejemný, naturální. Líh, který byl předmětem zkoušky CTL, tedy nebyl lihem nakoupeným od lihovaru Kojetín. Správce daně tudíž zjistil skutečnosti zakládající povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň z lihu, a to skladování vybraných výrobků v prostorách daňového skladu žalobce – konkrétně 430

litrů lihu (84, 9 % obj. etanolu), který je předmětem daně podle § 67 odst. 1 zákona o spotřebních daních. U těchto vybraných výrobků nebylo prokázáno, že se jedná o výrobky zdaněné nebo oprávněně nabyté za cenu bez daně, jak je stanoveno § 4 odst. 1 písm. f) a § 5 zákona o spotřebních daních. Správce daně proto doměřil žalobci spotřební daň z lihu vztahující se k etanolu obsaženému v kontrolované podzemní skladovací nádrži.

[5] Žalobce se proti dodatečnému platebnímu výměru odvolal. Uvedl, že výstup CTL zkoušky obsahuje rozporuplné údaje. Nechal proto u dvou nezávislých laboratoří provést analýzu rezervního vzorku. Výsledky správci daně předloží do 15 dnů.

[6] K doplnění odvolání ze dne 6. 11. 2012 žalobce přiložil protokol ze dne 8. 10. 2012, č. 55916/2012, vypracovaný Zdravotním ústavem se sídlem v Ostravě, Centrem hygienických laboratoří, Zkušební laboratoří akreditovanou ČIA pod č. 1393, ze kterého vyplývá, že hodnota 2-propanolu v testovaném vzorku je menší než 50 mg/l 100% etanolu. V kolonce „Poznámka" je pak uvedeno: „*Láhev uzavřená – zapečetěná firmou Ekocentrum dne 20. 9. 2012*".

[7] Celní ředitelství Ostrava rozhodnutím ze dne 31. 12. 2012, č. j. 5313-2/2012-140100-21, odvolání žalobce zamítlo a dodatečný platební výměr potvrdilo. Toto rozhodnutí bylo k žalobě žalobce pro vady zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 11. 2014, č. j. 22 Af 8/2013 - 31.

[8] Po zrušení rozhodnutí celního ředitelství žalovaný (na kterého přešla působnost celních ředitelství) vydal písemnost ze dne 25. 5. 2015, č. j. 11109-2/2015-900000-304.5 (dále jen „výzva k uplatnění procesních práv"), kterou žalobce vyzval k uplatnění jeho procesních práv podle § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „daňový řád").

[9] Na výzvu k uplatnění procesních práv žalobce reagoval podáním ze dne 7. 6. 2015, ve kterém v reakci na posouzení věci žalovaným mj. sdělil, že rezervní vzorek lihu poslal do Zkušební laboratoře č. 1162, akreditované ČIA, provozované společností EKOCENTRUM OVALAB, s. r. o. (dále též „OVALAB"), kde vzorek rozdělili na poloviny. Jednu polovinu vzorku otestovala laboratoř OVALAB. Viz protokol o zkoušce č. P 3115 ze dne 2. 11. 2012, ze kterého vyplývá, že hodnota 2-propanolu ve vzorku byla 0,02 % (dále též „zkouška OVALAB"). Dále žalobce uvedl, že druhou polovinu v laboratoři OVALAB zapečetili a poslali Zdravotnímu ústavu se sídlem v Ostravě, Centrum hygienických laboratoří, Zkušební laboratoř akreditovaná ČIA pod č. 1393 za účelem provedení další zkoušky. Viz protokol o zkoušce ze dne 8. 10. 2012, č. 55916/2012, ze kterého vyplývá, že hodnota 2-propanolu je menší než 50 mg/l 100% etanolu (dále též „zkouška ZÚ"). Protokoly obsahující výsledky obou zkoušek stěžovatel připojil ke svému podání ze dne 7. 6. 2015.

[10] Žalovaný následně dne 17. 7. 2015 vydal rozhodnutí č. j. 31725-4/2015-900000-304.5 (dále také „rozhodnutí o odvolání"), kterým pouze změnil způsob stanovení daně z pomůcek na dokazování; výši daňové povinnosti ponechal nezměněnou. Uvedl, že žalobce v průběhu daňového řízení nijak nezpochybnil skutková zjištění a jejich právní posouzení provedená celním úřadem. S provedeným právním posouzením věci se žalovaný ztotožnil a dále uvedl, že žalobce v odvolání sice obecně uvedl, že protokol o zkoušce CTL

obsahuje rozporuplné údaje, nespecifikoval však již, o jaké údaje by se mělo jednat. Zkoušku CTL provedla Celně technická laboratoř č. 1171 akreditovaná Českým institutem pro akreditaci o.p.s., která je pravidelně podrobována kontrolám nezávislým orgánem, pročež zde nejsou pochybnosti o správnosti provedené zkoušky. K předloženému protokolu o zkoušce ZÚ žalovaný konstatoval, že zkoumaný vzorek nebyl laboratoři předložen ve vzorkovnici originálně uzavřené vzorkařem celního úřadu, nýbrž šlo o lahev uzavřenou a zapečetěnou společností EKOCENTRUM OVALAB, s.r.o. Se vzorkem tedy bylo určitým způsobem manipulováno, a jeho analýzu tak nelze hodnotit jako relevantní důkaz. Ohledně zkoušky OVALAB pak žalovaný uvedl, že ačkoliv z ní plyne, že testovaný vzorek neobsahuje 2-propanol, žalovaný má nadále přítomnost tohoto denaturačního činidla ve vzorku za prokázanou, a to na základě zkoušky CTL, o které nejsou pochybnosti. Protokol o zkoušce OVALAB obsahuje pouze dílčí rozbor, zatímco protokol o zkoušce CTL obsahuje rozbory a metody, které byly uplatněny a jsou z výpisů přístrojů doložitelné. Žalovaný se proto ztotožnil se správcem daně, že testovaný líh není lihem oficiálně nakoupeným od lihovaru Kojetín. Jde tedy o líh, který je předmětem daně podle § 67 odst. 1 zákona o spotřebních daních, u kterého nebylo prokázáno, že byl zdaněn nebo oprávněně nabyt za cenu bez daně, jak je stanoveno § 4 odst. 1 písm. f) a § 5 zákona o spotřebních daních.

II.

[11] Proti uvedenému rozhodnutí žalovaného o odvolání brojil žalobce žalobou, kterou Krajský soud v Ostravě zamítl rozsudkem napadeným nyní projednávanou kasační stížností. Podle soudu správní orgány zkouškou CTL přenesly důkazní břemeno ohledně složení předmětného lihu na žalobce. Žalobce pak toto důkazní břemeno neunesl. Krajský soud totiž souhlasil s žalovaným, že protokol o zkoušce ZÚ není způsobilým důkazem, neboť s testovaným vzorkem bylo před analýzou blíže neurčeným způsobem manipulováno, což plyne ze samotného protokolu, ve kterém je uvedeno, že vzorek byl v nádobě zapečetěné společností EKOCENTRUM OVALAB, s.r.o., nikoli ve vzorkovnici zapečetěné vzorkařem celního úřadu. Identita kontrolovaného vzorku tak byla zpochybněna. Krajský soud aproboval i závěr žalovaného stran druhého z žalobcem předložených protokolů (tj. protokolu o zkoušce OVALAB). Žalovaný v této souvislosti uvedl, že předložený protokol obsahuje pouze dílčí rozbor na rozdíl od rozboru v protokolu o zkoušce CTL, kde jsou uvedeny také metody, které byly uplatněny a jsou doložitelné z výpisu přístrojů, které byly použity. Krajský soud konstatoval, že uvedené porovnání obou důkazů má svůj racionální podklad, a dále dodal, že protokol o zkoušce CTL vypovídá o tom, že bylo provedeno několik zkoušek kontrolních vzorků, přičemž metody, které byly použity, jsou specifikovány (tabulka 1, seznam zkoušek). Výsledky, které byly takto získány, byly dále vyhodnoceny v odborném stanovisku a interpretaci (bod V. protokolu o zkoušce CTL). Naopak protokol o zkoušce OVALAB obsahuje pouze výsledky vyšetření a seznam použitých metod, z nichž dvě jsou upraveny interními předpisy společnosti, takže se jedná o neakreditované metody. Krajský soud nepřisvědčil ani dalším žalobním námitkám, a žalobu proto zamítl.

III.

[12] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost. Rozporoval závěry krajského soudu stran protokolů o zkouškách ZÚ a OVALAB a stran unesení důkazního břemene. Uvedl, že již v průběhu daňového

řízení vysvětlil, že k rozpečetění rezervního vzorku došlo za účelem obstarání dvou nezávislých analýz a toto rozpečetění provedla akreditovaná laboratoř. Stěžovatel nemohl postupovat jinak. Krajský soud a žalovaný svými závěry absolutizují závěry zkoušky CTL. Stěžovatel pak nesouhlasil ani s tím, že by relevanci protokolu o zkoušce OVALAB vylučoval fakt, že tento obsahuje jenom výsledky zkoušky a dvě z využitých metod jsou neakreditovány. Stěžovatel připomíná, že i z protokolu o zkoušce CTL plyne, že pět z šesti využitých metod nebylo akreditováno. Hodnocení důkazů nesmí vykazovat znaky libovůle a nelogičnosti a nelze v jeho rámci upřednostňovat určité důkazy (zejména za situace, kdy existují důkazy protichůdné). Podle stěžovatele je zkouška CTL pouze jedním nepřímým důkazem, a to navíc sporné vypovídací hodnoty. Na jejím základě tedy správce daně nemohl přenést důkazní břemeno zpět na stěžovatele. Dále stěžovatel tvrdil, že krajský soud nesprávně označil za nedůvodný jeho žalobní bod týkající se výzvy k uplatnění procesních práv, že testovaný líh nemusel odpovídat parametrům lihu na vstupu (tj. parametrům lihu dle předmětné faktury) a že krajský soud dostatečně nezdůvodnil, proč považoval návrh stěžovatele na zajištění znaleckého posudku za nadbytečný.

IV.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na spisový materiál a své vyjádření k žalobě. Dále uvedl, že protokol o zkoušce CTL je přímým důkazem o složení odebraného lihu. Stěžovatel mohl v průběhu daňového řízení požádat o zadání znaleckého posudku, což neučinil. Závěry ohledně zkoušek ZÚ a OVALAB žalovaný vyjádřil v rámci rozhodnutí o odvolání a krajský soud je aproboval. Důkazní břemeno podle žalovaného přešlo z důvodu výsledků zkoušky CTL na stěžovatele, který jej neunesl. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[14] 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 a 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] Stěžovatel v kasační stížnosti předně namítl, že důkazní břemeno nevázlo na něm, ale na správních orgánech. Nejvyšší správní soud se tedy zaměřil na zodpovězení otázky, na které ze stran (zda na stěžovateli, či na správních orgánech) vázlo důkazní břemeno, a zda jej tato strana unesla. Předmětná otázka ostatně úzce souvisí i s dalšími kasačními tvrzeními stěžovatele týkajícími se hodnocení předložených protokolů o laboratorních analýzách zkoumaného lihu.

[17] Správní orgány v projednávané věci postupovaly podle procesní úpravy obsažené v daňovém řádu.

[18] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu: „*Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*“

[19] Podle § 92 odst. 4 daňového řádu: „*Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*“

[20] Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu: „*Správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*.“

[21] Výkladem těchto ustanovení, resp. rozložením důkazního břemene v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval. Odkázat lze například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, ve kterém zdejší soud popsal rozložení důkazního břemene následovně: „*Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní).* [...] *Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS čj. 1 Afs 39/2010 - 124, či čj. 2 Afs 24/2007 - 119).*“ K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i např. v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 - 60, či ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62.

[22] Aplikace uvedených judikaturních východisek na nastalý skutkový stav vede k jednoznačnému závěru, že stěžovatel své primární důkazní břemeno unesl tím, že správci daně předal fakturu vystavenou lihovarem Kojetín, která se dle jeho tvrzení měla vztahovat k předmětnému lihu. Tím přešlo důkazní břemeno na správce daně, který měl pro jeho zpětné přenesení na stěžovatele prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předložené faktury [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Této povinnosti správce daně dostál, když nechal provést zkoušku CTL, ze které vyplynulo, že líh obsahuje denaturační činidlo (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 a protokol o zkoušce OVALAB. Žalovaný i krajský soud tyto důkazy vyhodnotili jako nedostačující k unesení důkazního břemene stěžovatele, tedy nedostatečné k prokázání skutečnosti, že testovaný líh v sobě neobsahoval denaturační činidlo (2-propanol), resp. nedostatečné ke zpochybnění výsledků zkoušky CTL.

[23] Co se týče 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 společností EKOCENTRUM OVALAB, s.r.o. 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. Potud se tedy Nejvyšší správní soud s žalovaným a krajským soudem ztotožňuje.

[24] Zdejší soud již však nemohl přisvědčit hodnocení protokolu o zkoušce OVALAB provedenému žalovaným a krajským soudem.

[25] V případě této zkoušky nedošlo k jakémukoliv zpochybnění identity vzorku (v protokolu je ostatně uvedeno, že vzorek byl v hnědé láhvi opatřené plombou celního úřadu). Žalovaný a návazně i krajský soud daný důkaz označili jako nezpůsobilý ke zpochybnění zkoušky CTL, neboť protokol o zkoušce OVALAB obsahoval pouze dílčí rozbor, výsledky šetření a seznam použitých metod (z nichž dvě nejsou akreditovány), zatímco během zkoušky CTL bylo provedeno několik testů, jejichž výsledky byly vyhodnoceny v „odborném stanovisku a interpretaci“.

[26] Žalovaný i krajský soud ovšem přehlížejí, že samotný test na přítomnost 2-propanolu byl jak v případě zkoušky CTL, tak v případě zkoušky OVALAB proveden pouze jednou (ostatní testy provedené Celně technickou laboratoří byly provedeny za účelem zjištění jiných skutečností – stanovení benzolu v etanolu a lihovinách, stanovení hustoty kapaliny, atp. a jednalo se v obou případech o test provedený shodnou metodou (GC/FID). Pro samotný test na 2-propanol sice laboratoř zvolená stěžovatelem skutečně neměla dle protokolu akreditaci, nicméně na základě obsahu spisu lze pochybovat o tom, že akreditací disponovala samotná Celně technická laboratoř (viz údaj ve sloupci „Pozn.“ v tabulce „Seznam zkoušek“). Zdejší soud již nadto v minulosti vyslovil, že absence akreditace k použití dané metody sama o sobě nevylučuje použití stanoviska ve správním a soudním řízení (rozsudek ze dne 28. 8. 2009, č. j. 7 Afs 86/2009 - 125). Skutečnost, že protokol o zkoušce CTL na rozdíl od protokolu o zkoušce OVALAB obsahuje i část „*Odborná stanoviska a interpretace*“, pak nelze dle názoru Nejvyššího správního soudu považovat za natolik významnou, že by bylo lze pouze na jejím základě relativizovat

vypovídací hodnotu zkoušky OVALAB do té míry, jak to provedl krajský soud. Pokud pak žalovaný zdůrazňoval, že Celně technická laboratoř má „punc důvěryhodnosti“, neboť byla akreditována Českým institutem pro akreditaci o.p.s., nutno uvést, že i zkouška OVALAB byla provedena laboratoří akreditovanou Českým institutem pro akreditaci o.p.s.

[27] Krajský soud i žalovaný tedy řádně nezdůvodnili, z jakých důvodů není protokol o zkoušce OVALAB důkazním prostředkem způsobilým konkurovat závěrům zkoušky CTL.

[28] Nutno dodat, že zdejší soud se relevancí zkoušek provedených Celně technickými laboratořemi již opakovaně zabýval. V rozsudku ze dne 24. 10. 2007, č. j. 1 Afs 42/2007 - 55, zveřejněném ve Sb. NSS pod č. 1493/2008, zdůraznil, že posudky vypracované celně technickými laboratořemi nemohou být považovány „*za důkazní prostředky vyšší důkazní síly* [...] *Posudek vypracovaný celně technickou laboratoří je tedy jen jedním z možných důkazů a může být jinými důkazními prostředky – znaleckým posudkem – zpochybněn*“. Obdobně pak v rozsudku ze dne 15. 5. 2009, č. j. 2 Afs 124/2008 - 127, zdejší soud uvedl, že účastník řízení „*mohl výsledky analýzy vzorku provedené CTL zpochybnit např. provedením kontrolního rozboru referenčního vzorku, případně tím, že napadne postup celních úřadů při odběru vzorků či způsob jejich uchování a nebo předloží znalecký posudek, který zpochybní CTL prováděnou analýzu či závěry z ní vyvozující*“.

[29] V intencích uvedené judikatury stěžovatel v nyní projednávané věci postupoval, když v průběhu daňového řízení nechal na své náklady vypracovat dvě odborné zkoušky rezervního (referenčního) vzorku, kterými se snažil zpochybnit správnost závěrů správním orgánem obstarané analýzy. Tento postup ostatně plně koresponduje s poučením, které bylo stěžovateli správcem daně uděleno při odběru vzorků, neboť v písemnosti nazvané „Poučení kontrolovaného subjektu“ je uvedeno, že „*rezervní vzorek je určen pro daňový subjekt a slouží k provedení analýzy kontrolovaným subjektem v případě sporu proti výsledku analýzy provedené celní laboratoří*“. Protokoly o těchto zkouškách pak předložil správním orgánům a i při odhlédnutí od zkoušky ZÚ (k tomu viz výše) tímto postupem unesl důkazní břemeno ohledně (ne)přítomnosti 2-propanolu ve zkoumané tekutině a důkazní břemeno takto přesunul zpět na správní orgány, resp. na žalovaného. Žalovaný naopak neprokázal (neuvedl) žádné relevantní skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předloženého protokolu o zkoušce OVALAB.

[30] Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu. Jelikož již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.], zdejší soud zrušil i rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.).

[31] Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Bude proto na něm, aby unesl důkazní břemeno ohledně prokázání přítomnosti 2-propanolu v odebraném lihu, a to příkladmo tím, že zadá vypracování znaleckého posudku týkajícího se chemického složení lihu (za využití třetího vzorku odebraného při předmětném místním šetření, kterým žalovaný dle svého vyjádření k žalobě nadále disponuje a je připraven jej poskytnout k dalšímu testování), relevantním způsobem zpochybní výsledky zkoušky OVALAB, atp. Vzhledem k tomu, že věc byla

vrácena zpět do fáze odvolacího řízení, jehož výsledky nelze v současné době předjímat, nezabýval se Nejvyšší správní soud dalšími námitkami stěžovatele obsaženými v kasační stížnosti (jakékoliv úvahy kasačního soudu v tomto ohledu by nadto byly způsobilé zkrátit účastníky řízení na jejich právech – viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2007, č. j. 7 Afs 103/2007 - 77).

[32] Ve věci bylo rozhodnuto v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[33] Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a zároveň zrušil i rozhodnutí žalovaného, rozhodl také o náhradě nákladů řízení (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. (ve spojení s § 120 s. ř. s.), podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný ve věci úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Vzhledem k tomu, že stěžovatel měl v řízení o kasační stížnosti i v řízení o žalobě úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení o žalobě i o kasační stížnosti.

[34] Náklady řízení o žalobě se sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a dále z náhrady nákladů zastoupení za 2 úkony zástupce zastupujícího stěžovatele: 1) převzetí a příprava zastoupení, 2) podání žaloby. Za tyto úkony [§ 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif ve spojení s § 35 odst. 2 s. ř. s.] náleží stěžovateli odměna ve výši 3 100 Kč za jeden úkon [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu], tj. 6 200 Kč. Stěžovatel má též právo na náhradu hotových výdajů jeho zástupce za tyto úkony ve výši 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Celkem tedy odměna zástupce za řízení před krajským soudem činí 6 800 Kč. Zástupce stěžovatele je plátcem DPH, proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tj. o 1 428 Kč. Spolu se zaplaceným soudním poplatkem má tedy stěžovatel právo na náhradu nákladů řízení o žalobě v částce 11 228 Kč.

[35] Náklady řízení o kasační stížnosti se sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 5 000 Kč a dále z náhrady nákladů zastoupení za jeden úkon zástupce stěžovatele, kterým je podání kasační stížnosti. Za tento úkon [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu] náleží stěžovateli odměna ve výši 3 100 Kč. Stěžovatel má též právo na náhradu hotových výdajů jeho zástupce za tyto jeden úkon ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Celkem tedy odměna a náhrada hotových výdajů zástupce za řízení před Nejvyšším správním soudem činí 3 400 Kč. Zástupce stěžovatele je plátcem DPH, proto se odměna a náhrada hotových výdajů zvyšují o částku odpovídající této dani (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), tj. o 714 Kč. Spolu se zaplaceným soudním poplatkem má tedy stěžovatel právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v částce 9 114 Kč. Pro úplnost soud dodává, že nevyhověl požadavku zástupce stěžovatele na poskytnutí náhrady za dva úkony právní služby obsaženému v jeho podání ze dne 28. 8. 2017, neboť zástupce kromě sepisu kasační stížnosti soudu netvrdil a nedoložil uskutečnění žádného dalšího úkonu.

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

V Brně dne 12. dubna 2018

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu