



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D. a JUDr. Petra Polácha ve věci

žalobce: **A., IČ: X,**
se sídlem X
zastoupeného JUDr. Alfrédem Šrámkem,
advokátem se sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel,**
se sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí ze dne 7. 12. 2015, č. j. 33868-3/2015-900000-304.1,

takto:

- I.** Rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 12. 2015, č. j. 33868-3/2015-900000-304.1, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 24 456 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce, JUDr. Alfréda Šrámka, advokáta se sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

1. Žalobce se včasné podanou žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně (dále též „krajský soud“ či „zdejší soud“) domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále též „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro Kraj Vysočina (dále též „správní orgán I. stupně“ či „správce daně“) ze dne 6. 5. 2015, č. j. 6590-11/2015-630000-32.2 (dále též „prvostupňové

- rozhodnutí“ či „platební výměr“). Prvostupňovým rozhodnutím byla žalobci na základě výsledků daňové kontroly vyměřena podle ustanovení § 67 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), spotřební daň z lihu za zdaňovací období červen 2012 ve výši 2.713.485,- Kč.
2. Dne 29. 6. 2012 bylo u žalobce provedeno místní šetření (Protokol o ústním jednání ze dne 29. 6. 2012, č. j. 24855/2012-216300-014), jehož předmětem byl odběr vzorků skladovaných přípravků proti zamrznutí a připravené kapaliny k odmrazování KN 3820 a zjištění dalších skutečností souvisejících s přijetím, výrobou a skladováním nemrznoucích směsí. Tomuto místnímu šetření byl přítomen zaměstnanec žalobce, Ing. H.. Ing. H. k otázce úřední osoby uvedl, že aktuálně skladují 10.238 litrů výrobku „Rozmrazovač koncentrát“, k čemuž doložil skladové karty, fakturu dovozu, Kartu bezpečnostních údajů a tiskové sestavy. Následně úřední osoby provedly kontrolu prostor uskladnění nemrznoucích směsí. V 09:50 hod byl dle Protokolu o odběru vzorku, č. j. 24855-2/2012-216300-014, odebrán kontrolní vzorek výrobku „Rozmrazovač koncentrát“ ze skladovacího zásobníku o celkovém objemu 25.000 litrů, a to pomocí vakuové pumpičky se zatíženou hadičkou.
 3. Tyto vzorky byly následně analyzovány v akreditované Celně technické laboratoři (dále jen „CTL“), která ke vzorku vydala dne 16. 9. 2012 Protokol o zkoušce, č. j. 28590/2012-900000-020. V tomto poté CTL uvedla, že laboratorní vzorek je čirá bezbarvá kapalina, která se používá pro výrobu rozmrazovačů a jako kapalina do ošťikovačů, přičemž vzorek obsahoval ethanol 93,0 % obj., ethylenglykol 0,5 % obj., methylethylketon < 0,3 0 hm. Na základě těchto výsledků bylo dne 19. 9. 2012 vydáno Celním ředitelstvím v Brně Stanovisko k sazebnímu zařazení zboží, č. j. 6238/2012-010100-22, dle kterého je nutno předmětnou kapalinu na základě všeobecných pravidel 1 a 6 pro výklad kombinované nomenklatury a ve znění vysvětlivek k Harmonizovanému systému k číslu 2207 zařadit pod kód KN 2207 10 00 – Ethylalkohol nedenaturovaný s objemovým obsahem alkoholu 80 % obj. nebo více.
 4. Žalobce následně předložil Závaznou informaci o nomenklатурním zařazení zboží (dále jen „ZIN I“) vydanou Celním úřadem v Bratislavě, platnou od 15. 7. 2011 a zrušenou dne 24. 8. 2012, v níž je daný výrobek popsán jako rozmrazovač do ošťikovačů skel motorových vozidel, který obsahuje denaturovaný líh, vodu a povrchově aktivní látky – tenzidy, který je zařazen do KN 3820 00 00. Držitelem ZIN I byl dodavatel žalobce, společnost ELASTIK. Dle ZIN I mělo být složení produktu 94,5 % hm. etanol, 4,5999 % voda, 0,5 % monoethylenglykol, 0,2 % metylethylketon, 0,2 % povrchově aktivní látky a 0,0001 % denatónium benzoát – bitrex. Dále žalobce předložil novou Závaznou informaci č. 1220518/12/5219/518, platnou od 6. 6. 2014 (dále jen „ZIN II“), jejímž držitelem byl opět dodavatel žalobce. Dle této ZIN II byl výrobek zařazen do KN 3820 00 00 90, přičemž jeho složením bylo 94,5 % hm. etylalkohol, 0,2 % hm. metylethylketon, 0,0001 % hm. denatónium benzoát bitrex, 4,5999 % hm. voda, 0,5 % hm. monoethylenglykol a 0,2 % hm. povrchově aktivní látky. Správní orgán I. stupně porovnal ZIN I a ZIN II a dospěl k závěru, že složení výrobku je dle těchto shodné.
 5. Vzhledem k rozporu mezi stanoviskem Celního ředitelství v Brně k sazebnímu zařazení (KN 2207 10 00) a předloženou ZIN I a ZIN II (KN 3820 00 00) byl CTL proveden dodatečný hloubkový rozbor. CTL byl následně zpracován opravný Protokol o zkoušce a Podklady pro stanovisko k sazebnímu zařazení zboží ze dne 15. 1. 2013, č. j. 28590-2/2012-900000-020, dle kterých byla CTL provedena Infračervená spektroskopie, kdy spektrum zkoncentrovaného laboratorního vzorku bylo porovnáno s knihovními spektry, přítomnost tenzidů nebyla zjišťována. Laboratorní vzorek dle CTL obsahoval ethanol 89,5 % hm. ($\pm 2,1$), 93,0 % obj., ethylenglykol 0,7 % hm. ($\pm 0,2$), 0,5 % obj., methylethylketon < 0,3 % hm., voda 9,9 % hm. ($\pm 0,2$). Dle CTL patří laboratorní vzorek do podpoložky KN 2207 10 – Ethylalkohol nedenaturovaný s objemovým obsahem alkoholu 80 % obj. nebo více.

K tenzidu bylo uvedeno, že tento pouze zlepšuje čisticí vlastnosti směsi, ale nemění její vlastnosti.

6. Žalobce následně předložil Protokol o zkoušce č. 6443/12 ze dne 19. 12. 2012 a Dodatek protokolu o zkoušce č. 6443/12 ze dne 31. 12. 2012, o provedené analýze rezervního vzorku ekologickou laboratoří – společností EMPLA AG spol. s.r.o. (dále jen „EMPLA“). Dle této analýzy rezervní vzorek obsahoval aldehydy 153 mg/l, methanol 209 mg/l, volné kyseliny 28 mg/l, 2-butanon 1680 mg/l, i-propanol < 5 mg/l, n-propanol 218 mg/l, i-butanol 300 mg/l, amylalkoholy 397 mg/l, obsah vody 9,05 % hm., ethanol 91,8 % obj., ethylenglykol 5040 mg/l, propylenglykol 63 mg/l, bitrex 2,0 mg/l, tenzidy an. 48,7 mg/l. Správním orgánem I. stupně byly prostřednictvím sdělení CTL porovnány výsledky analýz provedených CTL a společností EMPLA se závěrem, že v rámci nejistot po přepočtu na jiné jednotky byly výsledky těchto analýz stejné. Jediným rozdílem byl výsledek obsahu vody. Obsah tenzidů nebyl CTL stanovován a byl uznán deklarovaný obsah z bezpečnostního listu předloženého žalobcem, tj. max. 0,1 % hm. (max. 0,88 g/l a.) V analýze společnosti EMPLA bylo uvedeno množství tenzidů 48,7 mg/l (tj. cca 0,0059 % hm.). Správní orgány tedy konstatovaly, že byl potvrzen výsledek stanoviska k sazebnímu zařazení a stále se jedná o totožný produkt.
7. Správní orgán I. stupně se dále dotázal CTL, zda předmětný produkt obsahuje denaturační prostředky v potřebném množství tak, jak je uvedeno ve slovenské vyhlášce. Dle vyjádření CTL, č. j. 9060-41/2014-630000-52, vzorek produktu obsahoval 93,0 % obj. etanolu, avšak neobsahoval v dostatečném množství denaturační prostředky uvedené ve slovenské vyhlášce č. 538/2011 – příloha č. 2 pod číslem 16 (dále jen „slovenská vyhláška“).
8. S ohledem na nutnost dalšího dokazování, přistoupil správní orgán I. stupně k provedení daňové kontroly, jež byla zahájena dne 27. 2. 2014 protokolem č. j. 9060-05/2014-630000-52, a to pro zdaňovací období červen 2012, za které bylo podáno přiznání ke spotřební dani z lihu.
9. Správní orgán I. stupně dospěl k závěru, že produkt dle laboratorního vzorku obsahoval 93,0 % obj. etanolu a byl tedy předmětem daně z lihu podle ustanovení § 67 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Jelikož dle výsledků analýz neobsahoval vzorek v dostatečném množství denaturační prostředky uvedené ve slovenské vyhlášce, bylo nutné ve smyslu ustanovení § 67 odst. 3 zákona o spotřebních daních na takový líh pohlížet jako na nedenaturovaný. Dále konstatoval, že předmětný produkt, vyrobený na lihové bázi, neobsahoval podstatný obsah tenzidů (cca 0,5 % hm.) a glykolů (cca 1 % hm.), nebyl určen k přímému užití spotřebiteli, byl distribuován ve velkoobchodním balení cisternou jako polotovar a následně barven a aromatizován. Na takový líh by se poté mohlo pohlížet jako na osvobozený od daně dle ustanovení § 71 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, avšak pouze za podmínky, že byl řádně denaturován, což však v tomto případě nebyl. Takový líh by však bylo možné přijímat a užívat jen na základě zvláštního povolení dle ustanovení § 13 zákona o spotřebních daních, kterým však žalobce nedisponoval. Správní orgán I. stupně zvažoval zařazení produktu do čísla KN 3820, nicméně množství povrchově aktivních látek neodpovídalo množství těchto látek uvedených v Seznamu stanovisek Světové celní organizace k sazebnímu zařazení zboží z 22. zasedání VHS – listopad 1998, v němž bylo vyčísleno množství 0,5 % hm. povrchově aktivních látek. K posouzení předložených ZIN I a ZIN II bylo uvedeno, že je v rozporu s právem EU taková úprava, která by celním orgánům prikazovala na základě předložené ZIN vydané jiné osobě provést stejné sazební zařazení jako orgány, které tuto ZIN vydaly. Stěžejním kritériem pro sazební zařazení zboží jsou jeho objektivní charakteristika, jeho rysy a vlastnosti. Nadto by žalobce musel prokázat, že zboží skutečně odpovídá zboží popsánému v ZIN. ZIN II však byla vydána až v roce 2014, nelze proto vyloučit, že byla vydána na jiné zboží, než které bylo předmětem odběru vzorku. Správní orgán I. stupně dále poznamenal,

že na přípravky vyrobené na lihové bázi, které obsahují pouze složky mající denaturační účinek bez podstatného obsahu dalších látek, jež jsou nositeli charakteristických vlastností výrobku (u směsí do ostříkovačů to jsou tenzidy v přídatku cca 0,5 % hm. a glykoly v přídatku cca 1 % hm.), lze pohlížet jako na líh ve výrobcích za předpokladu, jsou-li tyto obsaženy v malospotřebitelském balení, což v daném případě nebylo. Líh obsažený v těchto výrobcích může být osvobozen dle ustanovení § 71 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních a může být přijímán a užíván bez zvláštního povolení pouze za předpokladu splnění podmínek řádné denaturace, k čemuž však v případě žalobce nedošlo.

10. Správní orgán I. stupně proto dospěl ve Zprávě o daňové kontrole ze dne 30. 4. 2015, č. j. 6590-8/2015-630000-52 (dále jen „Zpráva o daňové kontrole“), k závěru, že produkt žalobce byl předmětem daně z lihu, a to podle ustanovení § 67 zákona o spotřebních daních. Následně správní orgán I. stupně vydal výše specifikované prvostupňové rozhodnutí.
11. Žalobce proti prvostupňovému rozhodnutí podal dne 5. 6. 2015 odvolání, ve kterém žalobce uvedl mj. námitky obdobné těm, které uplatnil v podané žalobě.
12. Dne 7. 12. 2015 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, které je předmětem tohoto soudního přezkumu.

II. Obsah žaloby

13. Žalobce ve své velmi obsáhlé žalobě nejprve vymezil jednotlivé žalobní námitky. Žalobce považoval napadené i prvostupňové rozhodnutí za nezákonné z důvodu, že obě rozhodnutí byla založena na nesprávném právním posouzení věci, že správní orgány nedostatečně zjistily skutkový stav věci, jelikož nebyly provedeny důkazy potřebné ke zjištění rozhodujících skutečností, a že řízení bylo stíženo vadami, které mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí.
14. Žalovaný poté dle žalobce potvrdil prvostupňové rozhodnutí i přes důkazy svědčící o tom, že zboží bylo vyrobeno z lihu, který je osvobozen od spotřební daně z lihu podle ustanovení § 71 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních, přestože nadto nebylo zjištěno zneužití výrobku k jiným účelům. Žalobce tak byl neúměrně zatížen daňovou povinností ze základu spotřební daně z lihu, která nebyla žalovaným zjištěna v souladu se zákonem a na základě laboratorních výsledků zjištěných neakreditovanou metodou.
15. Správní orgány poté celou věc posoudily přísně formalisticky, čímž byla opomenuta materiální stránka věci. Napadené rozhodnutí je v rozporu s nálezem Ústavního soudu, sp. zn. II. ÚS 157/97, jakož i judikaturou Nejvyššího správního soudu, č. j. 5 Afs 96/2006-58, č. j. 7 Afs 33/2011-143, č. j. 5 Afs 83/2012-46 a č. j. 1 Afs 42/2007-55.
16. Dále měl žalobce za to, že správní orgány nepřihlédly k žalobcem předloženým listinným důkazům a rozhodly ve zřejmém rozporu s nimi.
17. Žalobce považoval za nesprávnou argumentaci žalovaného, že absence odkazu na konkrétní ustanovení zákonů ve výroku rozhodnutí nezpůsobuje nicotnost, neboť takový výklad by byl ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 6. 2003, sp. zn. IV. ÚS 624/02, a ze dne 15. 3. 2004, sp. zn. II. ÚS 230/02, přepjatým formalizmem. Žalovaný dle názoru žalobce tyto nálezy nesprávně interpretoval. Ze strany žalobce přitom vůbec nebyla namítána nicotnost platebního výměru, a pokud tedy žalovaný takovou námitku vypořádal, překročil meze správního uvážení. V případě žalobce však byla na rozdíl od specifikovaných nálezů Ústavního soudu řešena otázka neuvedení konkrétního hmotněprávního předpisu do výroku rozhodnutí. Samotné vyměření daně má formu platebního výměru jako individuálního daňově-právního aktu, kterým správce daně vyrozumí daňový subjekt o určeném daňovém základu, vyměření dani s vymezením konkrétního ustanovení. Uvedení konkrétního právního předpisu ve výroku platebního výměru, je jeho zákonnou náležitostí dle ustanovení § 102 odst. 1 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů

(dále jen „daňový řád“). V tomto ohledu žalobce odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 27. 6. 2000, sp. zn. II. ÚS 157/97. Správní orgán I. stupně sice ve výroku platebního výměru uvedl ustanovení § 67 zákona o spotřebních daních, avšak dané ustanovení se týká předmětu daně, přičemž má nadto čtyři odstavce. Správce daně tedy žalobci vyměřil spotřební daň z lihu za všechny předměty daně, což způsobuje nesrozumitelnost výroku platebního výměru. Tuto vadu řízení lze přitom odstranit pouze zrušením platebního výměru. Dále měl žalobce za to, že výrok platebního výměru je nesrozumitelný, když z něj neplyne, jak bylo rozhodnuto, výrok je vnitřně rozporný, což způsobuje jeho nepřezkoumatelnost, přičemž žalovaný současně překročil meze správního uvážení.

18. Žalobce dále poznamenal, že žalovaný své tvrzení o vymezení pojmu výroba opřel o rozsudky Nejvyššího správního soudu a nálezy Ústavního soudu se závěrem, že výrobou je i proces administrativní změny. Žalobce však s touto interpretací pojmu výroba nesouhlasí, neboť se jedná o tendenční výklad. Žalobce nakoupil výrobek od společnosti ELASTIK, která má ve Slovenské republice vydáno povolení na provozování podniku, který má oprávnění užívat líh zvláště denaturovaný, který mu dodává společnost Slovenské liehovary a likérky, a.s., která je provozovatelem daňového skladu na líh. Společnost ELASTIK nakupuje zvláště denaturovaný líh v souladu se slovenskými předpisy na základě vydaného odběrného průkazu. Společnost Slovenské liehovary a likérky, a.s. tím, že dodá zvláště denaturovaný líh společnosti ELASTIK, ho uvede do daňového volného oběhu ve Slovenské republice, a to s osvobozením od spotřební daně z lihu. Tímto momentem přestává být zvláště denaturovaný líh v daňovém režimu pozastavení daně. Výsledkem činnosti dodavatele žalobce je výrobek, na jehož výrobu byl použit líh zvláště denaturovaný, který žalobce nakoupil za účelem jeho distribuce v ČR. Na výrobku se provádí doplňkové úkony, jako přidání vody a balení do malospotřebitelského balení. Činnost, kterou s nakoupeným výrobkem žalobce vykonává, se považuje za manipulaci s výrobkem. Žalobce proto ani nežádal o zvláštní povolení ve smyslu ustanovení § 13 zákona o spotřebních daních. Obě tato zboží jsou stejným výrobkem, ne však ve zcela nezměněném stavu, když do nakoupeného koncentráту rozmrazovače žalobce se přidává podle potřeby voda, barvy, aroma a balí se do malospotřebitelských obalů. Tato manipulace nemění účel výrobku, ani samotný výrobek, když se stále jedná o rozmrazovač. K tomu, aby se v případě žalobce jednalo o výrobu rozmrazovače, musel by výsledkem finálního produktu být výrobek odlišný od původního, což se však v případě žalobce nestalo, když se jedná o rozmrazovač se stejným účelem použití, a to i přes vnější úpravy. Žalobce má proto za to, že správce daně nesprávně posoudil zboží, ze kterého byly odebírány vzorky. Z účetnictví a způsobu vedení skladové evidence je pak zjevné, že žalobce i jeho dodavatel obchodovali se zbožím, které musí být považováno za výrobek, na jehož výrobu byl použit líh osvobozený od spotřební daně z lihu dle ustanovení § 71 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních. Skutkový stav zjištěný správními orgány proto potřebuje rozsáhlé doplnění, neboť jeho nedostatečné zjištění způsobuje nesrozumitelnost a nezákonnost napadených rozhodnutí.
19. Žalobce nadto nesouhlasil se subsumpcí nákupu koncentráту rozmrazovače pod nákup lihu v souvislosti s jeho začleněním pod předmět daně dle ustanovení § 67 zákona o spotřebních daních. Z postupu žalovaného není zřejmé, proč zařadil výrobek pod předmět daně dle tohoto ustanovení, když předmětem daně je líh a ne výrobek z něho vyrobený. Žalovaný sám uvádí, že žalobce nakoupil od slovenského dodavatele zboží nazvané jako Rozmrazovač – koncentrát vyroben ze zvláště denaturovaného lihu a že tento výrobek žalobce při jeho činnosti užíval. Správní orgány tedy přizpůsobily skutkový stav znění ustanovení § 67 zákona o spotřebních daních bez ohledu na znění ustanovení § 71 téhož zákona v návaznosti na skutečnost, že výrobek je vyrobený ze zvláště denaturovaného lihu. V celém řízení přitom nebyla zpochybněna skutečnost, že předmětem obchodu byl výrobek vyrobený ze zvláště

- denaturovaného lihu, který je dle ustanovení § 71 zákona o spotřebních daních osvobozen od daně, a proto není nutné žádat o vydání zvláštního povolení.
20. Ke změně postoje k výrobku správní orgány dospěly až v návaznosti na laboratorní výsledky CTL při použití některých neakreditovaných metod, a to konkrétně užití infračervené spektroskopie a při zjišťování obsahu bitrexu.
 21. Správce daně odebral vzorky z koncentráту rozmrazovače z nadzemní nádrže, kdy byl tento již více než čtyři měsíce po uskladnění. Od doby uskladnění do dne odběru vzorků žalobce postupně rozmrazovač z nadzemní nádrže odebral. Je proto logické, že hladina se v nadzemních nádržích snižovala a vytvářel se stále větší prostor pro uplatnění fyzikálně-chemických vlastností skladovaného výrobku, které mají obecně za následek, že množství skladovaného lihu je jiné, než jeho evidované množství.
 22. Celní ředitelství v Brně dále ve svém stanovisku k sazebnímu zařazení ze dne 19. 9. 2012 pouze konstatovalo sazební zařazení do KN 2207 10 00, a to bez zjišťování přítomnosti tenzidů, tedy podstatné složky kapalin do ostřikovačů. Takové stanovisko tedy nemůže vyvolat právní následky jako závazné sazební zařazení zboží.
 23. Žalobce poznamenal, že rozborы koncentráту v prvním protokolu CTL jsou shodné s údaji na ZIN I, avšak sazební zařazení je odlišné. Stejná skutečnost poté nastala taktéž při ZIN II. Žalobce měl za to, že správce daně při vyhodnocování vzorku v prvním i druhém případě vycházel z nesprávného předpokladu, že se jedná o denaturovaný líh a tomu i nesprávně přizpůsobil své zjišťování a metody. Správce daně neměl zkoumat, zda jde o nedenaturovaný líh, nýbrž zda jde o výrobek z denaturovaného lihu.
 24. Žalobce byl nucen v zájmu odstranění nejistoty se obrátit na společnost EMPLA. CTL na základě tohoto uznalo zjištění společnosti EMPLA, které stanovilo obsah tenzidu. Do spisu žalobce doložil prohlášení společnosti EMPLA, že ke stanovení obsahu tenzidu nedisponuje akreditovanou metodou jeho stanovení v lihovém roztoku, ale pouze ve vodním prostředí. Žalobce měl za to, že byl správce daně povinen vycházet z protokolu o zkoušce – laboratorních zjištění akreditovanými zkouškami pro stanovení jednotlivých podílů ve zkoumaném výrobku. Správce daně dále uvedl, že v CTL nebyl bitrex zjišťován, avšak je možné konstatovat, že zřejmě i laboratorní vzorek obsahuje menší množství bitrexu, než je určeno slovenskou vyhláškou o denaturaci. Tyto závěry žalobce považoval za chybné. Obdobně správce daně učinil špatný postup v případě zjišťování tenzidu, když nejprve tvrdil, že výrobek neobsahuje tenzidy, přičemž po důkazu žalobce, že výrobek tenzidy obsahuje, začal správce daně zpochybňovat množství tenzidu. Po zpochybnění tohoto tvrzení se poté správce daně zaměřil na zpochybnění množství denaturačních činidel, které CTL ani nestanovovala a nevyhodnocovala.
 25. Dle žalobce není možné, aby Celní úřad Bratislava vydal pro dodavatele žalobce ZIN se sazebním zařazením dodaného zboží do KN 3820 00 00, a jiná celní správa v EU vydala na stejné zboží jinou ZIN s jiným sazebním zařazením anebo ho nezávažně zařadila na základě použití neakreditovaných metod pod jinou KN.
 26. Důležitá je rovněž otázka chování bitrexu v roztoku ethylakoholu a vody, k čemuž žalobce doložil vyjádření společnosti EUROFINS BEL/NOVAMANN s.r.o., které však správní orgány nevzaly v úvahu a opomenuly jej.
 27. K tomu žalobce připomněl, že výrobek byl skladován v nadzemní nádrži, která nemá vlastnosti lednice, a do doby odběru vzorku byl skladován více než čtyři měsíce, kdy se jednalo o jarní a letní měsíce. Uvedená skutečnost je důkazem, že chemicko-fyzikální vlastnosti bitrexu se mění působením prostředí, jež nezajišťuje jeho stabilitu.

28. Žalobce dále uvedl, že z neakreditovaného výstupu společnosti EMPLA plyne, že obsah bitrexu měl být 2 mg/l. CTL v protokolu ze dne 13. 2. 2015 stanovila neakreditovanou metodou obsah bitrexu 4,1 mg/l. Správce daně se přitom vůbec nezabýval tímto zásadním rozdílem. Žalobce si jej však vyložil tak, že pokud se analyzuje obsah látky v lihu z nesprávně odebraného vzorku a/nebo neakreditovanou metodou, výsledek není správný a vykazuje vysokou míru nepřesnosti, kdy by potřebí mohl vyjít také výsledek 10 mg/l bitrexu.
29. Žalovaný rovněž odmítl relevantní důkazy, a to ZIN I a ZIN II, což žalobce považuje za zcela v rozporu se základními zásadami správy daní. Řízení žalovaného tím, že odmítlo důkaz žalobce s odkazem na čl. 10 odst. 1 Prováděcího předpisu nařízení č. 2454/93 k Celnímu kodexu Společenstva, je v rozporu se základními zásadami správy daní. Správci daně paradoxně nevdala ZIN vydaná pro český subjekt, avšak slovenské ZIN jako důkaz odmítlo.
30. Žalobce přitom v návaznosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012-46, uvedl, že důkazní břemeno daňového subjektu není bezbřehé.
31. Jak CTL tak i správce daně při odůvodnění svého sazebního zařazení vycházely z výstupů z neakreditované metody použité společnosti EMPLA, na kterou je žalobce dopředu upozornil. CTL i správce daně si osvojili všechny neakreditované metody, aby obhájili své první sazební zařazení do KN 2207 10 00. Je přitom povinností správce daně vzít v úvahu jiné posudky než posudky CTL a důkladně se jimi zabývat, což se však nestalo.
32. Celý postup správce daně je poté dle žalobce ovlivněn tzv. metanolovou kauzou, kdy se snaží zařadit pod předmět daně všechny lih obsažené ve výrobcích. Přes rozdílnost v jednotlivých laboratorních výsledcích nelze dospět k jednoznačnému sazebnímu zařazení zboží do KN 2207 10 00.
33. Žalobce taktéž poznamenal, že žalovaným uváděné rozsudky Nejvyššího správního soudu, č. j. 1 Afs 42/2007-55 a č. j. 9 Afs 17/2011-69, neřeší otázku použití neakreditovaných metod akreditovaným pracovištěm. Ze strany žalovaného se jedná o tendenční, neakceptovatelný a zavádějící postup, kdy k obhájení použití neakreditovaných metod CTL používá rozsudky, které se tohoto vůbec netýkají. Akreditace je přitom atestace třetí stranou, znamenající formální demonstraci její kompetence vykonávat specifické úkoly spojené s posuzováním shody. Pokud má laboratoř akreditaci, znamená to, že výsledky při použití metod jsou relevantním důkazem v případných právních vztazích. Za předpokladu, že laboratoř má akreditaci, avšak použije neakreditovanou metodu, musí žalovaný nést důsledky nerelevantních výsledků, jejichž právní síla se snižuje. K tomuto žalobce odkázal na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu, č. j. 7 Afs 33/2011-143. Žalobce měl proto za to, že správní orgány by měly primárně vycházet z výsledků akreditovaných metod a podpůrně pouze z neakreditovaných metod. V případě žalobce byly provedeny neakreditovanou metodou zkoušky stanovení alkoholů a ketonů pomocí HPLC a identifikace vzorku pomocí infračervené spektrometrie. Jedná se o metody použité v opravném protokolu o zkoušce ze dne 15. 1. 2013 a ve stanovisku CTL ze dne 13. 2. 2015. Výsledky Protokolu o zkoušce ze dne 16. 9. 2012, které byly provedeny akreditovanou metodou, dokazovaly, že látka měla stejné parametry jako žalobcem doložené ZIN I a II. Opírat sazební zařazení o neakreditované metody je v rozporu s názorem vyjádřeným Nejvyšším správním soudem, jakož i se zákonem. Žalobcem tvrzený skutkový stav byl přitom podložen ZIN I a ZIN II, Bezpečnostním listem, Protokolem o zkoušce ze dne 19. 12. 2012, Dodatkem k protokolu o zkoušce ze dne 31. 12. 2012 a odborným stanoviskem akreditované společnosti EUROFINs BEL/NOVAMANN s.r.o.
34. Žalobce potom rozporoval nesprávně zjištěný základ spotřební daně z lihu. Žalobce měl za to, že množství etanolu nebylo zjištěno zákonným způsobem podle ustanovení § 3 písm. q) zákona o spotřebních daních a dle ustanovení § 15 zákona č. 61/1997 Sb., o lihu (dále jen

„zákon o lihu“), a ustanovení § 17 až 20 vyhlášky č. 150/2008 Sb., o kontrole výroby a oběhu lihu a o provedení dalších ustanovení zákona o lihu s tím souvisejících (dále jen „vyhláška“). Podle zprávy o daňové kontrole správce daně zjišťoval množství zboží výlučně podle skladové karty, příjemky na sklad, vážního lístku autocisterny, mezinárodního nákladního listu a faktury ze dne 22. 2. 2012. Žalovaný poté pod tyto doklady zařadil rovněž Kartu bezpečnostních údajů – Bezpečnostní list. Ze zprávy o daňové kontrole však vůbec neplyne, že by tato měla být použita. Je přitom neakceptovatelné, aby správce daně ve zprávě o daňové kontrole uváděl doklady relevantní pro zjištění základu daně a žalovaný uvedl další doklady, které správce daně vůbec nepoužil. Žalovaný tak účelově zkreslil a přizpůsobil nesprávně a nedostatečně zjištěný skutkový stav.

35. Správní orgány se poté dále neřídily výše specifikovanými ustanoveními zákona o lihu, zákona o spotřebních daních a vyhlášky. Z těchto plyne, že základ spotřební daně z lihu musí být zjištěn metodami, které zajišťují spolehlivé zjištění množství lihu, resp. měřidlem odpovídajícím metrologickým předpisům. Správce daně však vycházel výlučně z evidencí vyjadřujících pouze evidenční stav zásob lihu a ne stav skutečný. Vyměření spotřební daně z lihu z evidenčního stavu zásob výrobku a za pomoci výsledků laboratorních zjištění z odebraných vzorků zboží není v souladu s ustanovením § 85 odst. 1 daňového řádu ve spojení se zásadou zákonnosti. Je přitom ústavní povinností správních orgánů postupovat v řízení dle čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky.
36. Žalovaný dále v napadeném rozhodnutí uvedl, že obsah nadzemních nádrží byl pro dokonalé smíchání všech komponentů ještě několikrát promícháván, přestože není pravdou, že by se výrobek v nadzemních nádržích promíchával, natož dokonale. Uvedení není technicky možné, neboť nadzemní nádrže nejsou vybaveny promíchávacím zařízením, a výrobek se v těchto pouze skladuje, dokud není dopraven do menších nádrží, ve kterých se do něj přidává voda, barva a aroma, avšak ani tyto nejsou vybaveny promíchávacím zařízením, neboť k promíchání zde dochází prostřednictvím oběhových čerpadel. Vzorek byl odebrán pomocí vakuové pumpičky se zatíženou hadičkou, přičemž před samotným odběrem vzorků nedošlo k promíchání výrobku tak, jak to stanovuje ustanovení § 8 odst. 4 vyhlášky. Vyhláška upravuje v ustanovení § 18 odst. 5 rovněž postup, kdy není možné obsah nádrží promíchat. Žalovaný přitom bez opory v zákoně nemůže tvrdit, že odběrem celého sloupce kapaliny není třeba tuto předtím promíchat. Z nadzemní nádrže však nebyl odebrán celý sloupec kapaliny a ani výsledná kapalina proto nemůže být stejná. Nemůže být relevantní tvrzení žalovaného, že žalobce byl přítomen odběru vzorků a podepsal příslušné poučení. Je nepřijatelné, aby správní orgány přenášely odpovědnost za nezákonné odebrání vzorků na žalobce s odkazem na to, že byl poučen. Odebraný vzorek proto dle žalobce není reprezentativním vzorkem a je tedy neprůkazný, a to právě s ohledem na skutečné složení výrobku. Výsledky analýz laboratoří jsou proto zkreslené a nemohou sloužit jako důkaz. Skutečnost, že nebylo provedeno promíchání, plyne z vyjádření pana K., zaměstnance celní správy, a taktéž Ing. H., technologa, a pana C., mistra, kteří byli přítomni odbírání vzorků. K vyjádření žalovaného poté žalobce uvádí, že líc i lihové roztoky se vrství a jednotlivé složky sedimentují, proto se vyžaduje, aby při manipulaci s lihem došlo k jeho dokonalému promíchání.
37. V průběhu celého období podnikatelské činnosti žalobce nebylo správcem daně zjištěno žádné zneužití výrobků žalobce. Konání správce bylo dle žalobce ovlivněno tzv. metanolovou kauzou, která přímo spadá do tohoto období. Správní orgány však nemohou tvrdit, že výrobek žalobce je nedostatečně denaturovaný, když tato skutečnost na základě nezákonného postupu nemůže být prokázána. Žalobce výrobek nikdy nezneužil na výrobu lihu pro lidskou potřebu a nebylo prokázáno zneužití produktu k jinému, než určenému účelu. Koncentrát rozmrazovače přitom vzhledem na svoje deklarované složení je

nezpůsobilým k lidské spotřebě. Tento byl tedy používán po základní manipulaci k jeho použití jako nemrznoucí směs pro automobilový průmysl a širokou motoristickou veřejnost.

38. Na základě výše uvedeného byly správní orgány povinny ve věci postupovat dle ustanovení § 67 odst. 3 zákona o spotřebních daních a na lih zvláště denaturovaný v souladu s požadavky jiného členského státu, který je obsažen ve výrobku, pohlížet jako na nedenaturovaný, pokud je zjištěno daňové zneužití tohoto výrobku. Správní orgány, ovlivněny metanovou kauzou, však zneužily meze svého správního uvážení, což zakládá nezákonnost jejich postupu v celém správním řízení.
39. Žalobce proto shrnul, že správní orgány byly ovlivněny metanolovou kauzou a postupovaly při hodnocení důkazů tendenčně, odmítly žalobcem předložené důkazy, základ spotřební daně z lihu určily v rozporu se zákonem, při odběru vzorku nedodržely právní předpisy, což činí obě rozhodnutí správních orgánů pro zřejmou nesprávnost, nesprávné právní posouzení věci, nedostatečné zjištění skutkového stavu, nesrozumitelnost a procesní vady zřejmě nezákonné.
40. Žalobce tedy závěrem navrhl, aby bylo napadené i prvostupňové rozhodnutí zrušeno.

III. Vyjádření žalovaného

41. Žalovaný ve svém vyjádření, pokud se jedná o skutkový stav, především odkázal na správní spis, jakož i na jeho rekapitulaci v odůvodnění napadeného rozhodnutí.
42. Žalovaný konstatoval, že v případě žalobce došlo k naplnění skutkové podstaty pro vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit a k naplnění podmínek daných ustanovením § 68 písm. d) zákona o spotřebních daních. Žalobce skladoval vybrané výrobky, které jsou předmětem daně z lihu, aniž by prokázal, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné či od daně osvobozené. Na základě provedeného důkazního řízení byla žalobci vyměřena daň z lihu dle ustanovení § 139 daňového řádu a ustanovení § 67 zákona o spotřebních daních, v celkové výši 2.713.485,- Kč, přičemž základem pro výpočet spotřební daně byl vybraný výrobek s označením čísla kombinované nomenklatury 220710 v množství 95,21 hl etanolu.
43. Žalovaný nezjistil vady při získávání a hodnocení důkazů správcem daně, jakož ani vady v postupu. Ze správního spisu je zřejmé, které důkazní prostředky byly použity a jak byly hodnoceny. Rovněž jsou zřejmé důkazy, které byly provedeny za účelem prokázání skutkového stavu, jejich hodnocení a právní závěry na jejich základě přijaté.
44. Z důvodu obsahové shodnosti žalobních námitek s námitkami odvolacími odkázal žalovaný na jejich vypořádání v napadeném rozhodnutí.
45. Námitku žalobce, že žalovaný překročil meze správního uvážení, považoval za nedůvodnou. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že v intencích ustanovení § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu plně postačuje, pokud je ve výroku rozhodnutí (platový výměr) uveden právní předpis, podle kterého bylo rozhodováno. Ačkoli musí být ve výroku uveden právní předpis, dle kterého bylo rozhodováno, myslí se tím příslušný zákon, resp. zákony v oblasti daňového práva, nikoli konkrétní ustanovení takových zákonů. Poukázal-li žalovaný v této souvislosti na nálezy Ústavního soudu, nelze v jeho postupu shledat překročení či zneužití mezí správního uvážení, jak se žalobce domnívá.
46. Na základě výše uvedeného proto žalovaný navrhl, aby krajský soud podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Průběh ústního jednání před krajským soudem

47. Žalobce při jednání především odkázal na žalobu. Zdůraznil přitom, že rozhodnutí žalovaného zneužívá daňové předpisy, zejména zákon o spotřební dani. Kapalina do

ostřikovačů pak není určena ke spotřebě či konzumaci. Je proti smyslu a účelu zákona o spotřebních daních doměření daně z tohoto výrobku. Žalobce rovněž odkázal na ZIN Celní úřadu Bratislava, která je závazná i pro celní orgány ČR a na výsledky z laboratoře EMPLA, z kterých lze dovodit správné sazební zařazení předmětného výrobku. Nelze tudíž vycházet toliko z výsledků CTL. Žalobce taktéž uvedl, že pokud proti sobě stojí dva odborné názory, je třeba stanovit revizní posudek. Ohledně odstranění pochybnosti o zařazení předmětného výrobku pak navrhl revizní znalecký posudek, neboť jde o kolizi výsledků posouzení dvou laboratoří. Žalobce dále konstatoval, že ani odběr vzorků nebyl proveden od hladiny na dno, jak tvrdila celní správa, nýbrž pouze z povrchu kapaliny. K tomu odkázal na žalobu, kde je navržen výsledek svědků. Zároveň uvedl, že ani orgány celní správy nezjistily zneužití dané látky v souvislosti s metanolovou kauzou.

48. Žalovaný odkázal na obsah napadeného rozhodnutí, podle jeho názoru byl skutkový stav zjištěn dostatečně.

V. Řízení před správními soudy

49. O podané žalobě rozhodl krajský soud rozsudkem ze dne 18. 12. 2017, č. j. 30 Af 105/2015-46, kterým podanou žalobu zamítl jako nedůvodnou.
50. Zdejší soud měl za to, že ze Zprávy o daňové kontrole vyplývá, která konkrétní ustanovení hmotněprávních i procesněprávních předpisů byla správcem daně na posuzovaný případ aplikována, neboť z odůvodnění rozhodnutí jsou zřejmé důvody pro vyměření spotřební daně.
51. Krajský soud dále uvedl, že žalobce nakupoval od svého dodavatele rozmrazovač – koncentrát, který byl určen na přípravu kapalin do ostřikovačů. Nejednalo se tedy o hotovou směs do ostřikovačů, nýbrž o směs pro přípravu kapalin do ostřikovačů. Původní výrobek byl následně žalobcem zpracováván, přičemž v důsledku těchto změn došlo k podstatné změně původního charakteru výrobku. Žalobce tak svou zpracovatelskou činností zásadním způsobem změnil podstatné vlastnosti původního výrobku.
52. Stran chybného zařazení výrobků krajský soud rozsáhle citoval ustanovení zákona o spotřebních daních a unijních předpisů. Poté přisvědčil názoru žalovaného a správce daně s tím, že v posuzovaném případě se sice nejedná o lih podle ustanovení § 71 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních (tedy *lih obecně denaturovaný, přiboudlina a lih ve výrobcích, pokud jsou tyto výrobky vyrobeny z lihu denaturovaného podle zvláštního právního předpisu*), ale mohlo by se jednat o lih zvláště denaturovaný, který by mohl být osvobozen podle ustanovení § 71 odst. 1 písm. f) téhož zákona, které dopadá na *lih zvláště denaturovaný syntetický a zvláště denaturovaný kvasný určený k použití pro stanovený účel*. K nakládání s takovým lihem by však bylo třeba zvláštního povolení dle ustanovení § 13 zákona o spotřebních daních, jímž žalobce nedisponoval.
53. Krajský soud dále uvedl, že analýzy CTL i analýza společnosti EMPLA, kterou předložil žalobce, potvrzují, že vzorek výrobku neobsahoval dostatečné množství denaturačních prostředků uvedených ve slovenské vyhlášce, která tuto otázku upravuje. Konkrétně vzorek neobsahoval dostatečné množství bitrexu. Podle vyhlášky by toto množství mělo být alespoň 10 mg/la, avšak podle analýzy CTL vzorek obsahoval pouze 4,4 mg/la a podle analýzy předložené žalobcem obsahoval vzorek ještě nižší množství (2,2 mg/la). Krajský soud poté konstatoval, že odebraný vzorek neobsahoval dostatečné množství etanolu 89,5 % hm., ještě méně ethylenglykolu 0,7 % hm. a methyletylketonu (butanonu) < 0,3 % hm., ve srovnání s nařízením Komise (ES) č. 334/2008, které tedy takový výrobek zařadilo do KN 2207. V případě, že je však ve výrobku obsažen rovněž tenzid, může být takový výrobek i za těchto okolností zařazen do KN 3820, nicméně je třeba zkoumat množství jednotlivých složek,

nebot' zařazení do KN 3820 se netýká případů, kdy je přidaná látka pouze ve stopovém množství.

54. K povaze výrobku krajský soud zdůraznil, že dle metodické pomůcky žalovaného lze na přípravky připravené na lihové bázi, které obsahují toliko složky mající znehodnocující účinek bez podstatného obsahu dalších látek, pohlížet jako na líh ve výrobcích pouze za předpokladu, pokud jsou v malospotřebitelském balení. To ovšem posuzovaný výrobek nebyl. Zdejší soud uzavřel, že v řízení bylo dostatečně prokázáno, že žalobce při své činnosti užíval nakoupený líh, a to nikoliv ve formě konečného výrobku, nýbrž jako polotovár sloužící pro další zpracovatelské operace. Navíc výrobek ani neobsahoval dostatečné množství podstatných látek (tenzidy, glykoly), které by umožnily výrobek zařadit jinak než pod položku KN 2207.
55. Pokud se týká chybného odběru vzorku, krajský soud připustil, že v rozhodnutí obou správních orgánů je chybně uvedeno, že obsah nadzemních nádrží, z nichž byl vzorek odebrán, je promícháván. Jednalo se však o pouhou formální chybu, která neměla vliv na zákonnost rozhodnutí. Krajský soud dále poznamenal, že rozporovaným odebráním vzorku celého sloupce kapaliny došlo rovněž k odebrání všech jednotlivých usazených složek, které by promícháním takto odebraného sloupce kapaliny ve vzorku daly vzniknout výsledné kapalině zcela shodné, jako by byla tato ve skladovací nádobě před samotným odběrem důsledně promíchána.
56. K žalobcem namítanému použití neakreditovaných metod ze strany CTL krajský soud uvedl, že by námitka mohla být úspěšná, kdyby žalobce tvrdil a prokázal, že užití těchto metod vedlo k nesprávnému výsledku zkoušky. To ovšem neučinil. Výlučně formální zpochybnění použití dílčí metody není samo o sobě způsobilé vyvrátit správnost celkového výsledku laboratorního rozboru. Pokud žalobce poukazoval na to, že odběr vzorků proběhl v rozporu s ustanoveními vyhlášky, krajský soud poznamenal, že žalobce kupoval od dodavatele hotový výrobek, na jehož výrobu měl být použit líh osvobozený od spotřební daně ve smyslu ustanovení § 71 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních. Z tohoto tvrzení žalobce oprávněně vycházel správce daně při odběru vzorků a měl tedy za to, že není nutné postupovat podle vyhlášky, která se na líh osvobozený od spotřební daně dle citovaného ustanovení zákona nevztahuje.
57. Krajský soud dále dovodil, že správní orgány neodmítly důkaz předloženými ZIN I a ZIN II, avšak sazební zařazení určené těchto dokumentech se mohlo týkat pouze výrobku, na který byla tato informace vydána dodavatelem žalobce. Nedalo se bez dalšího vyloučit, že výrobek, ze kterého byl odebírán slovenskými celními úřady a českými celními úřady, se svým složením lišil, přičemž je to sám žalobce, kdo má být opatrný při výběru svých obchodních partnerů.
58. Krajský soud se rovněž vyjádřil k námitce nesprávného zjištění základu spotřební daně z lihu, když ze správního spisu ověřil, že správce daně při určení množství lihu vycházel z tvrzení samotného žalobce, které ověřil prostřednictvím předložených dokladů. Dále správně vycházel z množství zjištěného lihu ve vzorku (93 % obj.) a zákonné sazby pro výrobky zařazené pod KN 2207 ve výši 28 500,- Kč/hl.
59. Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce kasační stížnost, ve které poukázal na nesprávné právní hodnocení věci spočívající v přísně formalistickém přístupu. V daňovém řízení nebylo dle žalobce tvrzeno ani prokázáno zneužití výrobku ve smyslu důvodů, pro které byla spotřební daň zavedena. Krajský soud vzal nesprávně na základě protokolů o zkouškách provedených CTL za prokazané, že líh nesplňoval zákonná kritéria pro denaturovaný líh, když je tento závěr v rozporu se ZIN vztahujícími se k výrobku. Dle žalobce správce daně postupoval v rozporu s vyhláškou při odběru vzorku výrobku, vzorek nebylo možné promíchat a pracovníci správce daně neodebrali vzorky z různých vrstev.

Žalobce v řízení před krajským soudem navrhoval v tomto ohledu provedení ústavního znaleckého posudku, jakož i výslechu osob, které byly přítomné odběru vzorku, avšak krajský soud tyto návrhy zamítl. Žalobce dále polemizoval s názorem krajského soudu, který aproboval nezákonný postup také při zjištění základu pro výpočet spotřební daně, neboť se správce daně neřídil ustanoveními zákona o spotřebních daních, zákona o lihu a vyhlášky.

60. Následně byl vydán rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2019, č. j. 9 Afs 35/2018 - 41, kterým byl rozsudek krajského soudu ze dne 18. 12. 2017, č. j. 30 Af 105/2015 - 46, zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.
61. Dle závěru Nejvyššího správního soudu zatížil krajský soud své řízení závažnou vadou, jestliže odmítl důkazní návrhy žalobce k prokázání metody odběru vzorků (výsledky navržených svědků) a k ověření technické správnosti postupu zvoleného správcem daně (znalecký posudek). Závěr krajského soudu o tom, že kapalina nebyla promísena, nemá oporu v provedeném dokazování. Právní názoru krajského soudu, že správce daně nebyl povinen postupovat v souladu s vyhláškou a že takový postup neměl vliv na zákonnost rozhodnutí, je dle Nejvyššího správního soudu nesprávný. Kasační námitku žalobce ohledně nedostatečného zjištění skutkového stavu ze strany krajského soudu tak Nejvyšší správní soud považoval za důvodnou. Nejvyšší správní soud uvedl, že způsob odběru vzorků, respektive jeho technické provedení a použití metody, a zejména vliv způsobu odběru vzorků na výsledek rozboru, nepatří mezi skutečnosti obecně známé, popřípadě známé soudu z jeho činnosti. Krajský soud si tak měl opatřit podklady, které by spornou otázku objasnily. Sám o sobě neobstojí ani odkaz na výsledek zkoumání společnosti EMPLA, a to tím spíše, pokud žalobce tvrdí, že její vyjádření zajistil pouze za účelem ověření množství tenzidů ve výrobku a nejednalo se o komplexní rozbor vzorku a náležité zjištění všech příslušných látek a celkového složení směsi.
62. Ohledně způsobu stanovení základu daně Nejvyšší správní soud konstatoval, že jestliže zákon o lihu a vyhláška stanovují přesný technický postup pro zjišťování množství lihu, pak správce daně nemůže vyjít při určení množství bez dalšího jen z vlastní evidence daňového subjektu.

VI. Posouzení věci krajským soudem

63. Krajský soud v Brně přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, jež žalobce uplatnil v žalobě (§ 75 odst. 2 s.ř.s.), jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, a ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.).
64. Krajský soud v Brně, vázán závěry Nejvyššího správního soudu, uzavřel, že žaloba je důvodná. Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání postupem dle § 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s. Soud při svém rozhodování vyšel z následujících skutečností, úvah a závěrů.
65. Přednostně se zdejší soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, neboť se jedná o tak závažnou vadu, že se jí musí zabývat i tehdy, pokud by to žalobce nenamítal, tedy z úřední povinnosti. Je-li totiž správní rozhodnutí nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí logicky nelze věcně přezkoumat. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí tedy obvykle bývá překážkou posouzení důvodnosti dalších žalobních námitek, což však v daném případě nenastalo.
66. K nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí pro nedostatek důvodů uvedl Vrchní soud v Praze v rozsudku ze dne 26. 2. 1993, sp. zn. 6 A 48/92, SJS 27/0, SP č. 27/1994, že: „Z odůvodnění rozhodnutí musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché,

mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné, nebo jinými řádně provedenými důkazy za vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů a jaké úvahy jej případně vedly k uložení sankce v konkrétní věci. Z odůvodnění správního rozhodnutí musí jednoznačně vyplývat, že se správní orgán posuzovanou věcí zabýval, neopomenul žádné účastnické námitky a přihlédl i k námitkám strany druhé. Užití argumenty a úvahy správního orgánu nesmí vzbudit pochybnosti o jeho nezávislosti a odbornosti. Z odůvodnění musí plynout vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Pokud by tomu tak nebylo, rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelným, neboť by nedávalo dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle.“

67. Při výkladu pojmu „nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu“ vyšel zdejší soud dále i z konstantní judikatury vztahující se k nepřezkoumatelnosti soudních rozhodnutí, která je shrnuta např. v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č.j. 2 As 85/2011 - 170 (všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz), kde je mj. uvedeno: „K vymezení rozsahu přezkoumatelnosti soudních rozhodnutí přispěl Ústavní soud, který např. v nálezu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, publ. ve Sb.n.u. ÚS, svazek 45, nález 64, str. 77, vyslovil, že odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval soud při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena. Ústavní soud rovněž v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08 (dostupný na nalus.usoud.cz) také konstatoval: „*Soudy jsou povinny své rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny.*“ V tomto nálezu Ústavní soud dále vyslovil, že „... je-li povinností krajských soudů vyplývající z práva na spravedlivý proces podle článku 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod to, aby se vypořádaly i s námitkami žalobců uplatněnými opožděně, a to z pohledu včasnosti jejich uplatnění, tím spíše je dána povinnost krajských soudů vypořádat se s námitkami uplatněnými v žalobě, tedy řádně a včas“. Z konstantní judikatury Ústavního soudu (např. nález ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, publ. ve Sb. n. u. ÚS, svazek 3, nález 34, str. 257, a nález ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, publ. ve Sb. n. u. ÚS, svazek 8, nález 85, str. 287) také vyplývá, že jedním z požadavků vyplývajících z práva na spravedlivý proces a z principů právního státu je povinnost soudů svá rozhodnutí odůvodnit. Ve správním soudnictví nachází tato zásada vyjádření v ustanovení § 54 odst. 2 s.ř.s. Z odůvodnění rozsudku musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Pokud by tomu tak nebylo, rozhodnutí by bylo nepřezkoumatelné, protože by nedávalo dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces.
68. Také Nejvyšší správní soud ve svých rozsudcích opakovaně vyslovil, že není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s.ř.s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS, a také rozsudek ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52). Obdobně v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2007, č. j. 1 Afs 53/2007 - 34, bylo vysloveno, že „(...) je povinností soudu stranám sporu

ozřejmit, jakými úsudky byl veden a k jakým závěrům dospěl“. V této souvislosti lze také poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 - 64, v němž se uvádí, že v situaci, kdy „(...) je část odůvodnění rozsudku krajského soudu, v níž se měl krajský soud vyjádřit ke skutkovým a právním otázkám vyplývajícím z uplatněných žalobních bodů, tvořena z valné části toliko pasážemi převzatými bez dalšího komentáře z publikovaného judikátu v jiné, skutkově i právně odlišné věci, aniž by krajský soud zároveň vyložil, jaký význam mají tyto převzaté závěry pro jeho rozhodnutí ve věci, je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů“. Za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost pak lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, publ. pod č. 244/2004 Sb. NSS). Také správní rozhodnutí lze považovat za nepřezkoumatelné buď pro nedostatek důvodů, nebo pro nesrozumitelnost. Stejně závěry je třeba zásadně vztáhnout i na rozhodnutí správních orgánů.

69. Krajský soud neshledal žádnou z vad, pro kterou by bylo napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, ať už pro nesrozumitelnost (nelze seznat určitý a jednoznačný výrok, jde o výrok s obsahem rozporuplným, nevykonatelným apod.), nebo pro nedostatek důvodů (odůvodnění je v rozporu s výrokem, popř. jiné důvody než ty, v nichž má mít dle zákona oporu, odůvodnění postrádá rozhodný důvod pro výrok či neobsahuje žádné hodnocení provedených důkazů a závěr z nich učiněný). Je pouze na žalovaném, aby námitky či důkazy vypořádal, logicky odůvodnil a argumentoval s uvedením skutkových a právních důvodů.
70. To se ve zde projednávaném případě stalo a soud proto nemůže přisvědčit žalobci ani v jednom z jeho odkazů na vady, které by vedly k nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Zdejší soud má za to, že žalovaný zdůvodnil a srozumitelně uvedl, co jej vedlo k závěru napadeného rozhodnutí.
71. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je tak seznatelné, které otázky žalovaný považoval za rozhodné. Vzájemná souvislost jednotlivých úvah, jež v napadeném rozhodnutí vyslovil žalovaný, je zřetelná. Napadené rozhodnutí proto krajský soud považuje za přezkoumatelné. Ostatně sám žalobce s tímto rozhodnutím polemizuje, což by v případě nepřezkoumatelnosti nebylo možné, a skutečnost, že se závěry žalovaného žalobce nesouhlasí, nutně neznamená, že je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.
72. Ve světle těchto skutečností považuje krajský soud námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí za nepřípadnou. Přistoupil proto k posouzení podstaty projednávané věci.
73. Krajský soud se nejprve zabýval námitkou žalobce, dle které byl výrok prvostupňového rozhodnutí (platebního výměru) nesrozumitelný a vnitřně rozporný, neboť v něm nebyl uveden konkrétní hmotněprávní předpis, na základě kterého žalobci vznikla daňová povinnost.
74. Dle ustanovení § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu *rozhodnutí obsahuje výrok s uvedením právního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno, a jde-li o platební povinnost, také částku a číslo účtu příslušného poskytovatele platebních služeb, na který má být částka ubražena.*
75. Krajský soud si je vědom toho, že již za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), a jeho ustanovení § 32 odst. 2 písm. d), bylo mnohokrát neuvedení konkrétního právního předpisu do výroku rozhodnutí

předmětem přezkumu ve správním soudnictví, avšak judikatura nebyla a není v této otázce nikterak jednotná. Krajský soud se však kloní k východisku, podle něhož rozhodnutí nemůže být nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost tehdy, je-li rozpor v něm odstranitelný výkladem, tj. nebudou-li po interpretaci napadeného rozhodnutí jako celku (s přihlédnutím k obsahu spisu a k úkonům správních orgánů a účastníků řízení) pochyby o jeho významu.

76. Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku ze dne ze dne 21. 7. 2005, č. j. 1 Afs 10/2005–75, uvedl, že: „(...) *každé rozhodnutí vrchnostenského orgánu, kterým nepochybně je i rozhodnutí finančního orgánu, musí být jasné, srozumitelné a přezkoumatelné a účastníkům právních vztahů, které toto rozhodnutí upravuje, musí být zřejmé, z jakých důvodů bylo dané rozhodnutí vydáno. Jedině tak jsou totiž respektovány ústavně zaručené principy limitace státní moci zákonem a minimalizace zásahů státní moci do privátní sféry fyzických a právnických osob. Soud se proto domnívá, že naplnění zmíněných požadavků jasnosti, srozumitelnosti a přezkoumatelnosti finančních rozhodnutí zpravidla vyžaduje, aby ve výroku rozhodnutí bylo uvedeno konkrétní ustanovení právního předpisu, podle něhož bylo rozhodnuto, jak výslovně stanoví např. správní řád (§ 47 odst. 2), a to přestože tato povinnost z ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu výslovně nevyplyvá*“. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku sice posuzoval výklad ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) ZSDP, nicméně s ohledem na většinovou obsahovou shodnost daného ustanovení s nyní řešeným ustanovením § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu nevidí zdejší soud důvod, na základě kterého by závěry tohoto rozhodnutí nemohl pro řešenou věc využít. Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí naznačil obecný princip, obecné požadavky na obsah výroku rozhodnutí. Základním pilířem pro jeho posouzení je však vždy požadavek, aby rozhodnutí jako celek bylo jasné, srozumitelné a přezkoumatelné a účastníkům právních vztahů, které toto rozhodnutí upravuje, bylo zřejmé, z jakých důvodů bylo dané rozhodnutí vydáno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2006, č. j. 1 Afs 76/2006-164).
77. Z žalobcem podané žaloby o celkem 24 stranách je zřejmé, že žalobce sám napadené i prvostupňové rozhodnutí považoval za jasné a srozumitelné, neboť brojil proti zcela konkrétním úkonům a postupům správce daně, resp. žalovaného. Prvostupňové rozhodnutí – platební výměr na vyměření spotřební daně z lihu podle ustanovení § 139 daňového řádu za zdaňovací období červen 2012 obsahuje ve své výrokové části výslovný odkaz na ustanovení § 67 zákona o spotřebních daních, jakož i odkaz na ustanovení § 139, § 140, § 101 a § 102 daňového řádu, podle nichž byla žalobci předmětná daň vyměřena. Prvostupňové rozhodnutí poté obsahuje – byť ve svém odůvodnění, jež tvoří Zpráva o daňové kontrole – odkaz na jednotlivá ustanovení zákona o spotřebních daních, podle nichž správce daně postupoval, když žalobci vyměřil spotřební daň z lihu.
78. Soud zde odkazuje na rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001-96, který vyložil, že ani k výkladu ustanovení § 32 odst. 2 ZSDP (pozn. zdejšího soudu: v nyní řešeném případě se jedná o ustanovení § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu, jež je svým obsahem s uvedeným ustanovením ZSDP prakticky totožné) nelze přistupovat formálně či formalisticky, nýbrž je vždy nutné hledat jeho smyslu a účel, tedy ptát se, proč je určitá náležitost daňového rozhodnutí jeho součástí, a zda je její případný nedostatek natolik intenzivní, aby zakládal jeho neplatnost, o to více nezákonnost. Platební výměr je tedy nutné vykládat jako celek. K závěru o nezákonnosti pro nepřezkoumatelnost proto nelze dospět na základě zjištění, že určitá náležitost rozhodnutí (v nyní řešeném případě nadto striktně nevyžadovaná pozitivní právní úpravou) je uvedena pouze na jiném místě, než měla být uvedena. Takový přístup považuje zdejší soud za přepjatý formalismus. Krajský soud má v tomto ohledu za to, že interpretace, dle které by měl krajský soud přistoupit ke zrušení napadeného rozhodnutí správního orgánu v případě existence jakékoliv, byť sebemenší formální vady či chyby, a to bez ohledu na míru jejího potenciálního zásahu do hmotněprávní sféry účastníků řízení, se ocitá v rozporu s principem spravedlnosti, jehož konkrétním příkladem je přepjatý formalismus v rámci soudního

rozhodování (srov. například nálezn Ústavního soudu ze dne 2. 3. 2000, sp. zn. III. ÚS 269/99).

79. Ústavní soud i Nejvyšší správní soud ve své judikatuře taktéž již mnohokrát zdůraznili, že požadavek na srozumitelnost a jednoznačnost výroku i odůvodnění rozhodnutí sleduje legitimní cíl v podobě ochrany právní jistoty osob, které jsou jeho důsledky dotčeny na svých právech. Kupříkladu v rozsudku ze dne 28. 7. 2005, č. j. 8 Afs 18/2005-78 (publikovaném pod č. 699/2005 Sb. NSS), Nejvyšší správní soud konstatoval, že „(...) *smyslem právní úpravy vymezující zákonné požadavky na rozhodnutí je mimo jiné poskytnout daňovému subjektu spolehlivý a srozumitelný podklad pro zhodnocení správnosti vydaného rozhodnutí a umožnit mu zodpovědně se rozhodnout pro to, zda bude proti výměru brojít odvoláním (...).* Nelze bez dalšího dovozovat neplatnost rozhodnutí z toho, že správce daně uvedl pouze název a číslo právního předpisu, podle něhož bylo rozhodnuto. Nedostatek údaje o paragrafu, odstavci či písmenu nezpůsobí ani nicotnost rozhodnutí, neboť chybějící zákonné náležitosti správního aktu mohou vyvolávat jeho nicotnost pouze tehdy, jestliže je tento nedostatek natolik intenzivní a zřejmý, že po účastnících dotčeného právního vztahu nelze spravedlivě žádat, aby tento správní akt respektovali.“
80. Z pohledu výše uvedeného má krajský soud za to, že popsaný nedostatek ve výroku platebního výměru nedosahuje takové intenzity, aby byl pro jeho adresáta (žalobce) nesrozumitelný či nejednoznačný, tedy aby po něm nemohlo být spravedlivě žádáno, aby taková rozhodnutí respektoval. Smyslem požadavku, aby ve výroku byly uvedeny právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno, je zajistit informovanost příjemce rozhodnutí o tom, podle jakého předpisu byla daň vyměřena. Není tedy rozhodující, zda tato informace byla obsažena přímo ve výroku platebního výměru či v jiné jeho části – v nyní řešeném případě obsáhle v odůvodnění. Podstatným naopak je, zda se této informace žalobci vůbec dostalo, což je v řešené věci zcela nepochybné, a ani sám žalobce tuto skutečnost nikterak nezpochybňuje. Lze přitom souhlasit rovněž se závěry žalovaného, dle kterého by s ohledem na rozsáhlost a komplexnost hmotněprávní úpravy spotřebních daní bylo takřka nemožné uvádět ve výroku platebního výměru veškerá relevantní ustanovení právních předpisů, z nichž při vyměření daně správce daně vycházel.
81. Z platebního výměru je zřejmé, že v jeho výroku je uveden nejen právní předpis, na základě kterého bylo rozhodováno, nýbrž rovněž i konkrétní ustanovení, na základě kterého správce daně přistoupil k vyměření spotřební daně z lihu žalobci. Krajský soud nezpochybňuje tvrzení žalobce, že ve výroku platebního výměru není ustanovení § 67 zákona o spotřebních daních konkretizováno uvedením příslušného odstavce a písmena tohoto ustanovení, nicméně dle názoru soudu se nejedná o pochybení, jež by způsobovalo nesrozumitelnost tohoto rozhodnutí, neboť důvody pro vyměření daně (a na to navazující konkrétní ustanovení právních předpisů) jednoznačně vyplývají z odůvodnění platebního výměru, resp. ze Zprávy o daňové kontrole. Správcem daně bylo ve Zprávě o daňové kontrole nejprve odkázáno na ustanovení § 67 odst. 1 zákona o spotřebních daních, jakož i na ustanovení § 67 odst. 3 zákona o spotřebních daních. Dále konstatoval, že s ohledem na to, že vzorek neobsahoval v dostatečném obsahu denaturační prostředky uvedené ve slovenské vyhlášce, které měl obsahovat, na takovýto líh se musí pohlížet jako na nedenaturovaný. Správce daně následně poznamenal, že na líh ve výrobku žalobce by se mohlo pohlížet jako na líh zvláště denaturovaný a osvobozený od daně dle ustanovení § 71 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, nicméně žalobce v kontrolovaném období nedisponoval nutným zvláštním povolením dle ustanovení § 13 zákona o spotřebních daních. Správce daně dále rozvedl, na základě jakých úvah nemohl být výrobek zařazen pod žalobcem tvrzený kód KN 3820 00 00, nýbrž pod kód KN 2207 10 00. V návaznosti na jednotlivé úvahy správce daně poté tento odkázal na ustanovení § 67 zákona o spotřebních daních, dle kterého byl výrobek žalobce předmětem daně z lihu. Dále správce daně odkázal na ustanovení § 68 písm. d) zákona o spotřebních daních, dle kterého vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit

- dnem nabytí, prodeje nebo zjištění nezdaněného lihu právníky nebo fyzickými osobami uvedenými v ustanovení § 66 odst. 1 písm. c) nebo lihu, který právníky nebo fyzické osoby vyrobily bez povolení, a to tím dnem, který nastal dříve.
82. Krajský soud má proto v souladu se závěry žalovaného za to, že ze Zprávy o daňové kontrole jednoznačně vyplývá, která konkrétní ustanovení hmotněprávních i procesněprávních předpisů byla správcem daně na případ žalobce aplikována, když z odůvodnění je zřejmé, že důvodem pro vyměření z titulu posouzení koncentráту nemrznoucí směsi, bylo zjištění lihu skladovaného bez toho, aby bylo prokázáno, že se jedná o lih zdaněný, resp. získaný oprávněně bez daně.
83. Z těchto důvodů proto krajský soud uzavřel, že úsudek žalobce o nepřezkoumatelnosti platebního výměru pro nesrozumitelnost nemůže obstát a tuto námitku vyhodnotil jako nedůvodnou.
84. Jestliže žalobce shledával pochybení žalovaného v tom, že tento rozhodoval o námitce nicotnosti platebního výměru, ačkoliv tuto žalobce neuplatnil, z čehož vyvozoval překročení mezí správního uvážení žalovaného, nepřisvědčil zdejší soud ani této námitce. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný v rámci vypořádání odvolací námitky týkající se chybějící náležitosti výroku platebního výměru, odkázal mj. na nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 624/02 a sp.zn. II. ÚS 230/02, ve kterých se Ústavní soud zabýval otázkou nicotnosti rozhodnutí v důsledku absence citace konkrétního paragrafu právního předpisu. Je sice pravdou, že žalobce v podaném odvolání námitku nicotnosti v tomto směru neuplatnil, nicméně z odůvodnění napadeného rozhodnutí soud ověřil, že žalovaný závěry vyplývající ze závěrů Ústavního soudu použil pouze podpůrně v rámci vypořádání předmětné námitky žalobce. Je přitom zjevné, že s pojmem nicotnosti prvostupňového rozhodnutí dále žalovaný nikterak nepracoval, když další argumentaci směřoval pouze k nepřezkoumatelnosti a vadnosti platebního výměru, nikoli k jeho nicotnosti, jak nesprávně namítal žalobce. Pokud tedy žalovaný pouze obecně odkázal na předmětné nálezy Ústavního soudu týkající se nicotnosti rozhodnutí a dále na těchto nestavěl svou argumentaci, nelze mít za to, že žalovaný překročil meze svého správního uvážení. Krajský soud však podotýká, že i za situace, kdy by se správní orgány nad rámec odvolacích námitek věnovaly otázce nicotnosti rozhodnutí, nešlo by bez dalšího označit tento postup správního orgánu za takové pochybení, jež by mělo vliv na zákonnost takového rozhodnutí.
85. Žalobce dále nesouhlasil s interpretací pojmu „výroba“ žalovaným (resp. správcem daně), neboť měl za to, že jeho činnost spočívá v pouhé manipulaci s výrokiem, neboť jeho činností nedochází ke změně účelu použití výrobku. Krajský soud nepovažoval ani tuto námitku žalobce za důvodnou, když se zcela ztotožnil s argumentací žalovaného a správce daně.
86. Podle ustanovení § 3 písm. t) zákona o spotřebních daních se pro účely tohoto zákona rozumí výrobou proces, při kterém 1. vybraný výrobek vznikne, 2. z vybraného výrobku, který je předmětem daně, vznikne vybraný výrobek, který je jiným předmětem daně, s výjimkou činností podle § 45 odst. 12, 3. z minerálního oleje, který je uveden pod jedním kódem nomenklatury, vznikne minerální olej, který je uveden pod jiným kódem nomenklatury, s výjimkou činností podle § 45 odst. 12.
87. Z této legální definice je patrné, že výrobou se rozumí proces, kdy daný výrobek vznikne a v tomto ohledu nelze pominout postup na straně dodavatele žalobce, jenž zpracoval zvláště denaturovaný lih do podoby výrobku rozmrazovače – koncentráту, určený k přípravě kapalin do ostríkovaců. Krajský soud je přesvědčen, že žalovaný na věc žalobce správně aplikoval závěry Nejvyššího správního soudu, vyplývající z jeho rozhodnutí ze dne 26. 4. 2007, č. j. 5 Afs 96/2006-58, a ze dne 24. 6. 2005, č. j. 5 Afs 161/2004-66, dle kterých je výrobou nejen samotný technologický proces vzniku výrobku, při kterém dochází ke změně jeho vnitřních vlastností, nýbrž i postup, kdy je finální produkt odlišný od produktu

původního jen v důsledku své vnější úpravy. Mimo výše uvedené Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 24. 6. 2005, č. j. 5 Afs 161/2004–66, publikovaném pod č. 1050/2007 Sb. NSS, rovněž vyslovil, že „(...) pokud žalobce nakoupenou surovinu dále přesíval, třídil, rozvažoval, balil a konečný produkt označil názvem, který předurčoval jeho účel použití, zhotovoval předmět – výrobek určený k odbytu, tedy vyráběl.“ Rovněž byl správný odkaz žalovaného na nález Ústavního soudu ze dne 27. 6. 2000, sp. zn. II. ÚS 157/97, dle kterého se výrobou rozumí i proces administrativní změny (např. nové označení výrobku). Žalovanému tedy nelze vytýkat, že by z jím citovaných rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu vyvodil nesprávné závěry a tyto nedostatečně aplikoval na nyní řešený případ.

88. Krajský soud si je vědom skutečnosti, že se v uvedených případech jednalo o věci skutkově odlišné a vztahující se k předchozí právní úpravě, nicméně výchozí premisy citovaných rozhodnutí lze užít i pro nyní projednávanou věc. Krajský soud přitom shodně se žalovaným nesouhlasí s tvrzením žalobce, že tento pouze manipuloval s výrobkem a jedná se o totožný výrobek, tedy rozmrazovač. V nyní řešeném případě totiž žalobce nakupoval od svého dodavatele rozmrazovač – koncentrát, jenž byl určen na přípravu kapalin do ostříkovačů, nejednalo se tedy o primárně o hotovou směs do ostříkovačů, nýbrž o směs pro přípravu kapalin do ostříkovačů. Není přitom spornou skutečnost, že tento původní výrobek byl následně přecherpan do nadzemních nádrží žalobce, z nich byl stočen do menších nádrží, ve kterých byl ředěn vodou (v závislosti na tom, do jaké teploty měla nemrznoucí směs sloužit), a dále do tohoto byla přidávána barviva, aroma a vše bylo následně plněno do prodejních obalů o různých objemech, přičemž výsledným produktem byla směs do ostříkovačů. Krajský soud nemá pochyb o tom, že pokud byl původní (dodaný) výrobek (rozmrazovač – koncentrát) žalobcem ředěn vodou, byla do něj přidávána barviva a aromata a následně byl plněn do různých prodejních obalů, doznal tímto výrobek nejenom strukturálních, ale rovněž zásadních změn v samotném složení, přičemž v důsledku těchto změn došlo k podstatné změně původního charakteru výrobku. Žalobce svou zpracovatelskou činností zásadním způsobem změnil podstatné vlastnosti původního výrobku, když tento dále různě ředil, dobarvoval a parfemoval, následně balil do nádob různého objemu, přičemž tyto taktéž označil odlišným názvem, který předurčoval jeho další účel použití. Tímto tedy vyráběl nový výrobek určený k odbytu a je nepochybné, že na základě takové činnosti žalobce se již nejednalo o výrobek totožný s výrobkem mu dodávaným. V případě žalobce tedy nedošlo pouze ke změně vnitřních vlastností původního výroku, nýbrž taktéž k jeho vnější úpravě. V řízení tak bylo postaveno na jisto, že žalobce v důsledku svých zpracovatelských operací vyrobil výrobek od dovezeného výrobku odlišný. Krajský soud má za to, že žalovaný (resp. správce daně) založil své závěry na dostatečně zjištěném skutkovém stavu, který byl správním orgánům sdělen mj. žalobcem samotným, tudíž nebylo zapotřebí (navzdory přesvědčení žalobce) skutkový stav nikterak zásadně doplnit. Není proto sporu o tom, že tvrzení žalobce, že na původním výroku nebylo provedeno žádné zpracování, nýbrž s tímto bylo pouze manipulováno, nemůže obstát.
89. Pokud žalobce namítal, že žalovaný (resp. i správce daně) odmítl důkaz žalobce předloženými ZIN I a ZIN II, nepovažoval zdejší soud ani tuto námitku žalobce za důvodnou.
90. Krajský soud v prvé řadě konstatuje právní rámec dané problematiky. Dle čl. 12 odst. 1 a 2 Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. 10. 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní kodex“) „(...) celní orgány vydávají na základě písemné žádosti závazné informace o sazebním zařazení zboží způsobem stanoveným postupem projednávání ve výboru. Závazná informace o sazebním zařazení zboží je závazná pro celní orgány ve vztahu k oprávněné osobě pouze pro účely sazebního

zařazení zboží. (...)“. Podle odst. 3 téhož článku „oprávněná osoba musí prokázat, že zboží uvedené v celním prohlášení zcela odpovídá zboží, které je popsáno v závazné informaci o sazebním zařazení zboží“.

91. Článek 10 odst. 1 Nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. 7. 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění pozdějších předpisů, stanoví: „Aniž jsou dotčeny články 5 a 64 kodexu, smí se závazné informace o sazebním zařazení zboží dovolávat pouze příjemce informace“. Článek 11 pak stanoví: „Závazné informace o sazebním zařazení zboží vydané celními orgány kteréhokoli členského státu po 1. lednu 1991 jsou závazné pro příslušné orgány všech členských států za stejných podmínek“.
92. Povahou závazných informací se v minulosti opakovaně zabývala judikatura Nejvyššího správního soudu, např. v rozsudku ze dne 2. 2. 2012, č. j. 1 Afs 4/2012-37. Ten zohlednil i judikaturu Soudního dvora. Výsledkem byl právní závěr, že celní orgány nemohou přiznat závazné informaci předložené účastníkem řízení, ale vydané třetí osobě, stejné právní účinky, které jsou s ní spojené ve vztahu k oprávněné osobě. Účastník řízení však může v rámci řízení o uložení cel zpochybnit uložení cla tím, že jako důkaz předloží závaznou informaci, která byla vydána v jiném členském státě pro totožné zboží a to pouze tehdy, pokud rozhodná procesní pravidla dotčeného členského státu možnost předložení takových důkazních prostředků připouští.
93. Z uvedeného je předně zřejmé, že uvedené závěry dopadají na řízení o uložení cla, tedy na celní zařazení zboží, nikoliv na jeho zařazení daňové. Samozřejmě, žalobci nic nebránilo v tom, aby ZIN I a ZIN II vydanými v jiném členském státě argumentoval i v případě řízení o vyměření spotřební daně a předložil je jako důkaz. Taková závazná informace však není pro daňové orgány bez dalšího závazná, jak se domnívá žalobce. Dle krajského soudu předložená ZIN I i ZIN II celního orgánu jiného členského státu představuje pouze jeden z důkazů, který je nutno při daňovém zařazení dotčených výrobků zhodnotit. Tak také žalovaný (resp. správní orgán I. stupně) k těmto důkazům přistupoval. Jak vyplývá ze Zprávy o daňové kontrole, jakož i z napadeného rozhodnutí, správní orgány se předloženými ZIN I i ZIN II důkladně zabývaly. Z obsahu správního spisu je nepochybné, že správní orgány si nejprve nechaly zpracovat CTL Protokol o zkoušce ze dne 16. 9. 2012, na základě kterého bylo vydáno Celním ředitelstvím Brno Stanovisko k sazebnímu zařazení zboží ze dne 19. 9. 2012, č. j. 6238/2012-010100-22, jehož výsledkem bylo zařazení zboží do kódu KN 2207 10 00 – Ethylalkohol nedenaturovaný s objemovým obsahem alkoholu 80 % obj. nebo více. Následně správce daně obdržel ZIN I a posléze rovněž ZIN II, jejichž držitelem byla společnost ELASTIK (dodavatel žalobce), ve kterých bylo na základě rozboru vzorku zboží dospěno k zařazení zboží do KN 3820 00 00 90 - Přípravky proti zamrzání a připravené kapaliny k odmrazování. S ohledem na rozpor mezi Stanoviskem k sazebnímu zařazení zboží ze dne 19. 9. 2012 a ZIN I se ZIN II, byl na popud správce daně proveden Dodatečný hloubkový rozbor CTL. Z Opravného protokolu o zkoušce a Pokladů pro stanovisko k sazebnímu zařazení ze dne 15. 1. 2013, č. j. 28590-2/2012-900000-020, bylo mj. uvedeno, že laboratorní vzorek patří do podpoložky KN 2207 10.
94. Krajský soud má proto s ohledem na výše uvedené za to, že ze strany správních orgánů nebyl odmítnut důkaz žalobcem předloženými ZIN I a ZIN II, když je naopak zřejmé, že se jimi správní orgány zabývaly a v návaznosti na jejich předložení učinily kroky k vyjasnění vzniklého rozdílu v jednotlivém sazebním zařazení. V daném případě se však sazební zařazení určené v ZIN I a ZIN II mohlo týkat pouze výrobku, na který byla závazná informace vydána dodavateli žalobce, společnosti ELASTIK. Nedalo se však bez dalšího vyloučit, že výrobek, ze kterého byl vzorek odebírán slovenskými celními úřady a českými celními úřady, se svým složením lišil. Pokud tedy správce daně dospěl k závěru, že žalobcem předložené závazné informace slovenských celních orgánů neprokazují, že výrobek splňuje

- kritéria pro zařazení zboží pod KN 3820 00 00 90, a to například vzhledem k nevyjasněné otázce totožnosti zboží, faktu, že závazné informace byly poskytnuty jinému právnímu subjektu než žalobci samotnému, pak krajský soud nemá ani hodnocení těchto důkazů, ani závěrům žalovaného co vytknout. Rovněž dle názoru krajského soudu nepředstavovaly žalobcem předložené závazné informace zahraničních celních orgánů relevantní důkazy, na základě kterých by daňové orgány mohly učinit závěr, že řešené výrobky lze bez dalšího zařadit do podpoložky KN 3820 00 00 90. V tomto ohledu se zdejší soud ztotožnil s tvrzením žalovaného, že se účastník řízení nemůže zprostit odpovědnosti za fakt, že měl sjednání dodávku zboží s předpokládanými a dohodnutými vlastnostmi, avšak fakticky mu byl dodán produkt, který tyto vlastnosti neměl. Je především věcí žalobce, aby byl opatrný při výběru svých obchodních partnerů a ověřoval si kvalitu a vlastnosti produktů, jež od těchto obchodních partnerů přebírá. I tato námitka je proto nedůvodná.
95. Soud se dále vyjádřil k námitce žalobce, dle které měl být správcem daně nesprávně zjištěn základ spotřební daně z lihu, neboť množství etanolu nebylo zjištěno zákonným způsobem dle zákona o spotřebních daních, zákona o lihu a vyhlášky.
96. Z obsahu správního spisu bylo zjištěno, že správce daně vycházel při určování množství zjištěného skladovaného lihu z tvrzení samotného žalobce, které následně ověřil prostřednictvím předložených evidencí a dokladů, jež žalobce vedl. Správcem daně přitom bylo konkrétně využito skladové karty za období od 1. 2. 2012 do 1. 7. 2012, příjemky na sklad v cizí měně 01 (vystavené dne 22. 2. 2012), vážního lístku autocisterny ze dne 22. 2. 2012, mezinárodního nákladního listu č. SK M 3212801 ze dne 22. 2. 2012 a faktury č. 12020152 ze dne 22. 2. 2012, což vyplývá mj. ze strany 5 Zprávy o daňové kontrole. Nicméně se nejednalo o kompletní dokumentaci, o kterou správce daně opřel své závěry při zjišťování množství lihu. V závěrečném odstavci strany 6 Zprávy o daňové kontrole je totiž dále uvedeno: „V době odběru vzorků bylo v nádrží celkem 10238 litrů R-K, což bylo sděleno do „Protokolu o ústním jednání“ (...) a doloženo Skladovými pohyby v Příloze č. 1 tohoto protokolu. Množství R-K bylo znovu ověřeno dle Přílohy č. 7 v PÚJ 9060-05 podle další skladové evidence. K odebraným vzorkům R-K byla předložena Faktura přijatá č. 1202152 na částku 11.125,- EUR ze dne 22.02.2012, ke které se vztahuje objednávka č. 112000373 ze dne 20.02.2012, a dále byla předložena Karta bezpečnostních údajů – Bezpečnostní list (dále jen „BL“).“ V tomto ohledu tedy nelze přisvědčit tvrzení žalobce, že správce daně ve Zprávě o daňové kontrole nepoužil Bezpečnostní kartu a její použití žalovaným proto bylo zcela neakceptovatelné. Z výše uvedeného naopak vyplývá, že z údajů vyplývajících z Bezpečnostní karty vycházel při svém rozhodování rovněž správce daně.
97. Podle ustanovení § 3 písm. q) zákona o spotřebních daních se pro účely tohoto zákona rozumí množstvím vybraného výrobku v jednotkách jiných než počet kusů množství vybraného výrobku vyjádřené v měřicích jednotkách uvedených v § 47, 69, 84 nebo 95 a měřených způsobem podle zvláštního právního předpisu.
98. Podle ustanovení § 69 zákona o spotřebních daních základem daně pro účely tohoto zákona je množství lihu vyjádřené v hektolitrech etanolu při teplotě 20 °C zaokrouhlené na dvě desetinná místa.
99. Podle ustanovení § 15 odst. 1 zákona o lihu správce spotřební daně z lihu zjišťuje zásoby lihu včetně množství lihu obsaženého v zásobách surovin, polotovárů a hotových výrobků způsobem stanoveným prováděcím předpisem, a to u právnických nebo fyzických osob, které a) lih vyrábějí nebo upravují, b) nakupují nebo dovážejí lih osvobozený od spotřební daně podle zvláštního zákona nebo tento lih pouze zpracovávají, s výjimkou lihu uvedeného v § 11 odst. 1 písm. e) a g).
100. Podle ustanovení § 15 odst. 2 zákona o lihu právnické nebo fyzické osoby uvedené v odstavci 1 jsou povinny a) vést evidenci o výrobě, příjmu, zásobách a vydání lihu a o množství lihu obsaženého v zásobách surovin, polotovárů a hotových výrobků způsobem stanoveným prováděcím předpisem a tuto evidenci uzavírat způsobem a ve lhůtách, které stanoví prováděcí předpis, b) evidenci podle písmene a) uchovávat po dobu deseti

let a uzávěrky této evidence předkládat správci spotřební daně z lihu k prověření ve lhůtách stanovených prováděcím předpisem, c) ke dni uzávěrky evidence zjistit fyzickou zásobu lihu.

101. Podle ustanovení § 15 odst. 3 zákona o lihu při zjišťování zásob lihu podle odstavce 1 se případný rozdíl mezi fyzickou zásobou a zásobou vykázanou v evidenci podle odstavce 2 snižuje o výši skutečně zjištěných ztrát, nejvýše však do výše norem ztrát lihu. Osvobození ztrát lihu od daně podle zvláštního zákona je podmíněno vedením průkazné evidence, z níž je zřejmý základ pro výpočet normovaných ztrát. V odůvodněných případech může Ministerstvo zemědělství po dohodě s Generálním ředitelstvím cel povolit výjimku z prováděcího předpisu upravujícího normy ztrát lihu.
102. Podle ustanovení § 1 písm. b) vyhlášky tato vyhláška mj. upravuje měření množství lihu a způsob zjišťování množství vyrobeného a upraveného lihu.
103. Podle ustanovení § 4 odst. 1, 2 vyhlášky k měření množství vyrobeného nedenaturovaného lihu a samostatně rafinovaného nedenaturovaného lihu se používají tyto měřicí systémy a další typy měřidel, splňující požadavky zákona o metrologii: a) měřicí systémy pro kontinuální a dynamické měření množství lihu třídy přesnosti 0,3 s automatickým přepočtem naměřených hodnot na objem lihu při teplotě 20 °C, které byly uvedeny na trh posouzením shody podle nařízení vlády, kterým se stanoví technické požadavky na měřidla, b) měřicí sestavy protečeného množství lihu třídy přesnosti 0,3 s automatickým přepočtem naměřených hodnot na objem lihu při teplotě 20 °C, jejichž typ byl schválen podle zákona o metrologii, c) kontrolní libová měřidla k měření objemu s automatickým odběrem vzorků, jejichž typ byl schválen podle zákona o metrologii, například měřidla typu ZEHR, velký, střední a malý typ, nebo měřidla typu KOLM 20 L nebo typu OLM 4 Ti, d) stacionární nádrže pro měření přiboudliny, pro měření úkapů a dokapů v ovocných libovarech a pěstitelských pálenicích, pro měření úkapů a dokapů při samostatné rafinaci při samostatném odvodňování lihu, pro měření lihu syntetického technického nebo pro měření v případech uvedených v § 10, e) vzorkovací měřicí kobouty nebo měřidla pro měření vzorků lihu odebíraných z nutných provozních důvodů před jeho registrací měřidlem podle písmen a) až d). K měření množství lihu denaturovaného kontinuálním způsobem se používají měřicí systémy a typy měřidel určené pro kapaliny jiné než voda, splňující požadavky zákona o metrologii. V ostatních případech měření denaturovaného lihu se používají další měřidla splňující požadavky zákona o metrologii.
104. Podle ustanovení § 17 odst. 1 vyhlášky zásoby nedenaturovaného lihu se zjišťují metodami, které zajistí spolehlivé zjištění množství lihu v měřicích jednotkách obsaženého v zásobách surovin, polotovarů a hotových výrobků.
105. Podle ustanovení § 17 odst. 2 vyhlášky zásoby se zjišťují v každé skladovací nádrži, dopravní nádobě nebo jiném obalu zvlášť a vypočtené množství lihu se uvádí na dvě desetinná místa. Zaokrouhlení se provádí podle § 33 až v závěrečném součtu celkových zásob.
106. Podle ustanovení § 17 odst. 5 vyhlášky zásoby denaturovaného lihu se zjišťují metodami, které zajistí spolehlivé zjištění množství lihu v měřicích nebo ve stanovených jednotkách způsobem uvedeným v § 18 odst. 6 a 7.
107. Podle ustanovení § 18 odst. 6 vyhlášky v případě zjišťování objemu zásob jiným způsobem, než je uvedeno v odstavcích 1 až 5, musí být použita pouze měřidla, která splňují požadavky zákona o metrologii a jsou celním ředitelstvím uvedena ve zvláštním povolení nebo v povolení k provozování daňového skladu podle zákona o spotřebních daních.
108. Podle ustanovení § 18 odst. 7 vyhlášky při zjišťování objemu měřidly uvedenými v odstavci 6 se použije postup odpovídající použitému typu měřidla.
109. Z uvedených předpisů podle přesvědčení zdejšího soudu jednoznačně vyplývá, že vyhláška autoritativně upravuje způsob měření množství lihu a zjišťování množství vyrobeného a upraveného lihu. Nelze proto přisvědčit závěru, že správce daně nebyl vázán vyhláškou a nemusel postupovat tam uvedeným způsobem jen proto, že vycházel z tvrzení žalobce a měl za to, že prověřuje líc osvobozený od spotřební daně. Je totiž nepochybné, že správce

daně chtěl mj. postavit najisto, zda jsou či nejsou žalobcem skladované kapaliny osvobozeny od daně, či zda naopak dani podléhají. Vyhláška upravuje již dle svého názvu postupy při kontrole výroby a oběhu lihu, naopak aplikace vyhlášky pro kontrolu lihu (domněle) od daně osvobozeného není ve vyhlášce nijak vyloučena. Bylo tedy povinností správce daně postupovat striktně dle vyhlášky a užít tam předvídané postupy.

110. Z výše citovaných ustanovení právních předpisů poté plyne, že základ spotřební daně z lihu musí být zjištěn metodami, které zajišťují spolehlivé zjištění množství lihu, tedy změřené měřidlem, které odpovídá metrologickým předpisům. Správce daně však nepostupoval při zjišťování základu spotřební daně z lihu tak, jak ukládají tyto právní předpisy, ale vycházel výlučně z evidencí, které vyjadřují pouze evidenční stav zásob lihu a nikoliv skutečný stav zásob lihu. Jestliže zákon o spotřebních daních, zákon o lihu a vyhláška stanovují přesný technický postup pro zjišťování množství lihu, pak správce daně nemůže bez dalšího vyjít při určení množství pouze z vlastní evidence žalobce. Údaje předložené správcem daně žalobcem vykazují toliko evidenční stav lihu a nikoliv skutečný stav zásob lihu, řádně změřený s užitím metod a hodnot stanovených uvedenou vyhláškou. Správce daně byl povinen zjistit množství lihu zákonným způsobem, čemuž však nedostál.
111. Krajský soud má proto za to, že správce daně (jakož i žalovaný) nezjistil řádně skutkový stav, když množství předmětného produktu ověřil pouze z tvrzení žalobce a podkladů vyplývající z evidence, které byli správci daně předloženy samotným žalobcem, ačkoliv bylo jeho povinností postupovat zákonným způsobem v souladu s vyhláškou (resp. zákonem o spotřebních daních a zákonem o lihu). Takový postup je tak nutné považovat za nesprávný a závěry z něj vyplývající jako nedostatečně důkazně podložené. Správní orgány měly i přes korespondující údaje vyplývající z předložené evidence přesto samostatně zjišťovat skutečné množství produktu prostřednictvím samostatného měření. Pokud tak neučinily, zatížily své rozhodnutí vadou způsobující nezákonnost jejich rozhodnutí, kterou budou zavázáni napravit v rámci dalšího řízení.
112. Žalobce dále rozporoval tvrzení správních orgánů, že je obsah nadzemních nádrží promícháván. Krajský soud z obsahu správního spisu ověřil, že žalobce již ve svých vyjádřeních uváděl, že je kapalina promíchávána až následně v menších nádržích, a to čerpadlem, nikoliv samostatným promíchávacím zařízením. Za daných okolností tedy zřejmě nebylo možné ve velkých nadzemních nádržích kapalinu před odběrem vzorků promíchat. Žalovaný tento rozpor ve svém rozhodnutí nikterak nevyjasnil, ačkoliv je zodpovězení této otázky pro další posouzení správnosti odběru vzorku nezbytné.
113. Soud se tedy věnoval námitce žalobce, dle které nedošlo ze strany správních orgánů před odběrem vzorku k promíchání výrobku tak, jak je uvedeno v ustanovení § 18 odst. 4 a 5 vyhlášky, a že tedy odebraný vzorek nelze považovat za reprezentativní vzorek. Žalobce taktéž uvedl, že správcem daně nebyl odebrán celý sloupec vody, a že nebyla dodržena ustanovení zákona o lihu.
114. Dle ustanovení § 1 vyhlášky *tato vyhláška upravuje a) technické podmínky a způsob zajištění výrobního zařízení libovaru a zvláštního libovaru a způsob znehodnocování úkapů a dokapů a některých odpadních produktů, b) měření množství lihu a způsob zjišťování množství vyrobeného a upraveného lihu, c) zjišťování množství lihu a způsob evidence při vyskladňování a přejímce lihu, d) zjišťování zásob lihu, e) evidenci lihu, f) zvláštní povolení k nákupu nebo dovozu libobenzínu.*
115. Dle ustanovení § 18 odst. 4 vyhlášky *u nádrží, jejichž obsah lze promíchat, se zjistí objem podle odstavce 1 po promíchání a ustálení hladiny. Současně se odebere vzorek zásob, u kterého se ihned po odběru změří jeho teplota.*
116. Dle ustanovení § 18 odst. 5 vyhlášky *u nádrží, jejichž obsah nelze promíchat, se zjistí objem podle odstavce 1 a současně se odeberou ve stejném množství vzorky z různých vrstev kontrolními výpusťními*

kobouty nádrže a ihned po odběru se změří jejich teplota. Teplota, při níž byl zjišťován objem zásob, se vypočítá jako aritmetický průměr hodnot u jednotlivých vzorků. V případě, že z technických nebo jiných důvodů nelze odebrat vzorky kontrolními vypouštěcími kobouty, odebere se průměrný vzorek normalizovaným vzorkovacím zařízením ze všech vrstev.

117. Podle ustanovení § 15 odst. 1 zákona o lihu správce spotřební daně z lihu zjišťuje zásoby lihu včetně množství lihu obsaženého v zásobách surovin, polotovárů a hotových výrobků způsobem stanoveným prováděcím předpisem, a to u právnických nebo fyzických osob, které a) lih vyrábějí nebo upravují, b) nakupují nebo dovážejí lih osvobozený od spotřební daně podle zvláštního zákona nebo tento lih pouze zpracovávají, s výjimkou lihu uvedeného v § 11 odst. 1 písm. e) a g).
118. Lihem osvobozeným od spotřební daně podle zvláštního zákona dle ustanovení § 15 odst. 1 zákona o lihu je prostřednictvím odkazovací normy myšlen lih osvobozený od spotřební daně ve smyslu ustanovení § 71 odst. 1 písm. a), c), d), f) a g) zákona o spotřebních daních.
119. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce v průběhu řízení uváděl a rovněž deklaroval, že od svého dodavatele nakupoval hotový výrobek, na jehož výrobu byl použit lih osvobozený od spotřební daně ve smyslu ustanovení § 71 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních. Z výše uvedených předpisů však podle přesvědčení zdejšího soudu jednoznačně plyne, že vyhláška výslovně upravuje okolnosti odběru vzorků u nádrží, jejichž obsah lze/nelze promíchat. Správce daně tak byl vázán vyhláškou a musel postupovat tam stanoveným způsobem i přesto, že žalobce tvrdil, že prověřovanou kapalinou měl být lih osvobozený od spotřební daně. Správce daně by ani totiž ani v tomto případě jistě neprováděl odběry, kdyby nehodlal ověřit chemické složení skladovaných kapalin, což činil zjevně taktéž proto, aby postavil najisto, zda jsou či nejsou od daně osvobozeny, či naopak dani podléhají. Vyhláška přitom upravuje již dle svého názvu postupy při kontrole výroby a oběhu lihu, naopak aplikace vyhlášky pro kontrolu lihu (domněle) od daně osvobozeného není ve vyhlášce nikterak vyloučena. Je tedy evidentní, že bylo povinností správce daně postupovat striktně podle vyhlášky a užít tam předvídané postupy. Vyhláška není samoučelná, naopak výslovně upravuje nejvhodnější technické postupy pro to, aby zjišťování množství lihu a měření látek do lihu přimíslených bylo co nejpřesnější a poskytovalo hodnověrný základ pro další postup při správě spotřební daně.
120. Pokud se týká významu toho, zda zkoumaná kapalina byla promíchána a zda odběr vzorku byl proveden v souladu s vyhláškou, ověřil soud ze správního spisu, že dle vyjádření správce daně byly vzorky odebrány za pomoci vakuové pumpičky se zatíženou hadičkou, a to z celého sloupce kapaliny umístěné v nadzemním skladovacím zásobníku o objemu 25.000 litrů, ve kterém bylo toho času uskladněno 10.238 litru rozmrazovače - koncentráту, přičemž bylo využito metody M01-02. Žalobce nicméně opakovaně upozorňoval na skutečnost, že správcem daně nebyla kapalina promísena a nebyl odebrán celý sloupec kapaliny, přičemž správce daně (resp. žalovaný) toto tvrzení nikterak relevantně nevyvrátil, když neprovedl mj. např. výsledky zaměstnanců žalobce, kteří byli odběru přítomni. K dotazu správce daně bylo dále CTL ve vyjádření ze dne 31. 12. 2013 sděleno, že: „Dle názoru CTL by nemělo docházet k rozvrstvení výrobku a nemělo by docházet k sedimentování tenzidů.“ V přípisu ze dne 28. 3. 2014, sp. zn. 17961/2014-900000-020, poté CTL uvedla: „K dotazu, zda mají tenzidy tendenci sedimentovat ke dnu skladovací nádrže tedy lze sdělit, že tento proces vyloučit nelze (závisí mj. na teplotě, jejím kolísání a obsahu vody resp. méně polárních rozpouštědel), ale pokud by byl zdenaturován lih podle přílohy č. 2 Vyhlášky 88/2007 Sb., kdy je denaturace 0,1 %-ním Ajatinem (výsledná koncentrace), nebo stejnou koncentrací za přídavku glycerinu, není pravděpodobné, že by se tenzid z vysokoprocentního lihu vysrážel. Jde o velmi nízkou koncentraci a navíc v „nemrznoucí“ kapalině.“ Dle odborného vyjádření CTL by tedy ve směsi nemělo docházet k jejímu rozvrstvení či sedimentaci tenzidů.

121. Citované pasáže vyjádření CTL však nedávají jednoznačnou odpověď, zda promísení kapalin mohlo mít nějaký význam a pokud ano, jak velký je tento význam pro výsledek laboratorních testů. CTL sice uvedla, že proces sedimentace tenzidů nelze vyloučit a není pravděpodobné, že by se tenzid vysrážel, avšak z tohoto vyjádření nelze jednoznačně usoudit, zda použitá metoda odběru vzorků měla (a případně jaký) vliv na relevantnost a hodnověrnost výsledků laboratorních testů či nikoliv. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 13. 8. 2008, č. j. 8 Afs 111/2006 – 92, zdůraznil, že pro přijetí posudku CTL jako relevantního důkazu není rozhodující pouze jeho obsah, nýbrž i způsob, jakým byl získán materiál pro tento posudek. Je nezbytné, aby veškeré pochyby o správnosti a odbornosti tohoto důkazu byly odstraněny, což se v nyní posuzovaném případě nestalo. Správce daně (žalovaný) se měl s ohledem na skutečnost, že zvolil nesprávný postup při odebírání vzorků (resp. nepostupoval v souladu s vyhláškou) posoudit a objasnit spornou otázku, zda zvolený způsob odběru vzorků, respektive jeho technické provedení a použité metody, měl vliv na výsledek rozboru laboratorního zkoumání.
122. Krajský soud nadto v souladu s tvrzením žalobce poznamenává, že odkaz žalovaného na skutečnost, že žalobce byl před započítím odběru vzorku řádně poučen a seznámen s postupem odběru vzorku včetně použitého vzorkovacího zařízení, čímž žalobce potvrdil správnost údajů a souhlasil se způsobem odběru vzorku, není přijatelným osvědčením správnosti postupu správce daně. V tomto ohledu není obecně možné klást k tíži účastníka řízení, že tento učinil souhlas s předloženým poučením o odběru vzorku, ačkoliv by takový odběr mohl být následně shledán jako chybný.
123. Rovněž stran této žalobní námitky proto krajský soud uzavřel, že byla vyhodnocena jako důvodná, neboť žalovaný i v tomto případě zatížil své řízení vadou, když v něm dostatečně neobjasnil všechny pro věc rozhodné skutečnosti. V dalším řízení provede žalovaný důkazy v rozsahu nezbytném ke zjištění, zda byla kapalina před odběrem vzorku promísená, jakým způsobem byl odběr proveden, zda byl proveden v souladu s příslušnými ustanoveními vyhlášky a zda případný postup v rozporu s touto vyhláškou měl vliv na hodnověrnost výsledků laboratorních testů. Závěry z tohoto doplnění vyplývající přitom budou mít dopad rovněž do posouzení otázky správnosti postupu správce daně při zatížení výrobku, neboť správce daně (resp. žalovaný) při zvažování zatížení předmětného výrobku vycházel především z výsledků laboratorního zkoumání CTL, o jejichž relevantnosti panují na základě všeho výše uvedeného pochybnosti.
124. Soud proto přistoupil ke zrušení napadeného rozhodnutí.

VII. Závěr a náklady řízení

125. Z výše uvedených důvodů soud shledal napadené rozhodnutí žalovaného vadným proto, že skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí vyžaduje zásadní doplnění (§ 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s.). Proto soudu nezbylo než jej zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1 a 4 s.ř.s.). V novém řízení bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným soudem v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).
126. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl výrokem II. dle ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a přísluší mu proto právo na náhradu nákladů řízení před krajským soudem, které důvodně vynaložil proti žalovanému, která ve věci úspěch neměl (neboť napadené rozhodnutí bylo zrušeno).
127. Za účelně vynaložené náklady vzal krajský soud uhrazení soudních poplatků ve výši 3 000,- Kč a 5 000,- Kč, mimosmluvní odměnu zástupce žalobce za čtyři úkony právní služby (převzetí a příprava právního zastoupení, písemné podání žaloby, účast na ústním jednání soudu, písemné podání kasační stížnosti) po 3 100,- Kč podle ustanovení § 7 bod 5,

§ 9 odst. 4 písm. d) a ustanovení § 11 odst. 1 písm. a), d), g) advokátního tarifu (vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění účinném v rozhodné době). Za úkony právní služby to činí celkem 12 400,- Kč, k čemuž je nutné připočíst hotové výdaje po 300,- Kč podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu, což činí dohromady částku ve výši 13 600,- Kč. Tato částka se dále zvyšuje o DPH 21 %, neboť zástupce žalobce, který žalobce zastupoval v řízení o kasační stížnosti, doložil, že je plátcem této daně. Celkové náklady řízení tak dosáhly výše 24 456,- Kč. Ke splnění povinnosti byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 29. dubna 2021

Mgr. Milan Procházka, v. r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
K. M.