



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a Mgr. Jiřího Gottwalda v právní věci žalobce **M. Z.**, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem v Praze 4, Budějovická 7, o přezkoumání rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava ze dne 12.11.2010 č.j. 1487-3/2010-140100-21, ve věci spotřební daně,

t a k t o :

- I. Žaloba **se z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava (jehož působnost přešla s účinností od 1.1.2013 podle zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, v platném znění na Generální ředitelství cel – dále jen žalovaný) ze dne 12.11.2010 č.j. 1487-3/2010-140100-21, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu Mošnov ze dne 4.8.2009 č.j. 3060-13/2009-046300-024, kterým byl žalobci vydán platební výměr na spotřební daň z tabákových výrobků ve výši 9.536 Kč.

V žalobě žalobce namítl, že v průběhu daňového řízení opakovaně podával námitky proti postupu pracovníka správce daně i další podání, v nichž vysvětloval svá stanoviska. Správce daně na tato podání reagoval v jednom případě v rozporu se zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP) a v dalších případech nereagoval vůbec. Tím bylo žalobci odepřeno právo na součinnost ve smyslu ust. § 2 odst. 2 ZSDP. Před vydáním platebního výměru správce daně neprovedl žádné důkazní řízení, o něž by bylo možno opřít výrokovou část jeho rozhodnutí. Žalobce již proti rozhodnutí o zajištění zboží podal dne 30.3.2009 vysvětlení s názvem „odvolání“, kde podal vysvětlení ke zjištěním uvedeným v protokolu o místním šetření. Správce daně toto podání posoudil v rozporu s § 21 odst. 6 ZSDP podle názvu a nikoliv podle obsahu a vydal dne 6.4.2009 výzvu k doplnění odvolání. Přestože byla správci daně doručena další podání žalobce, uzavřel celou věc rozhodnutím o zastavení řízení ze dne 28.5.2009, kde konstatoval, že podané odvolání nemělo dostatečné náležitosti. Žalobce dále na základě oznámení o zahájení řízení učinil podání ze dne 9.4.2009, 20.4.2009 a 7.5.2009, kde shrnul svá stanoviska a upozornil správce daně na rozpor se zákonnými postupy v probíhajícím daňovém řízení. Na tato podání reagoval správce daně pouze výzvou ze dne 15.5.2009 č.j. 3828-2/2009-046300-024, kde požadoval přesné označení podání. Žalobce důvody svého podání vyspecifikoval v odpovědi na výzvu ze dne 20.5.2009, kde vyjádřil svá stanoviska. Přes obsah uvedené korespondence v dalším průběhu daňového řízení se správce daně k uvedenému nijak nevyjádřil, což považuje žalobce za porušení procesních postupů a výraz mocenské arogance. Aniž by se správce daně vypořádal se zjevnými pochybnostmi

v probíhajícím vyměřovacím řízení, vyžadoval po žalobci podání daňového přiznání ke spotřební dani, pro což při absenci důkazního řízení neměl žalobce žádný důvod. Na tuto situaci žalobce upozorňoval ve svém podání ze dne 20.5.2009. Správce daně byl nečinný až do 4.8.2009, kdy byl s žalobcem na Celním úřadě v Mošnově sepsán protokol o ústním jednání, v němž správce daně zkonstatoval ničím nepodložená stanoviska, a to, že zajištěné zboží je předmětem spotřební daně a daň bude vyměřena správcem daně. Stejného dne pak bylo vydáno prvostupňové rozhodnutí – platební výměr na spotřební daň z tabákových výrobků. Žalobce dále namítl, že při zajišťování vzorků správce daně porušil ustálené pracovní postupy, když pro své úkony použil nesprávná zákonná ustanovení a tím ovlivnil celý další postup daňového řízení a žalobci odebral právo na spravedlivý proces. Správce daně provedl dne 23.3.2009 v provozovně žalobce místní šetření, o němž sepsal protokol a současně téhož dne vydal předběžné opatření – zajištění zboží podle ust. § 115 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v platném znění (dále jen ZSD), kterým zajistil zboží s popisem X bez dalších určujících znaků. Podle žalobce učinil správce daně dvě pochybení, jednak nesprávně použil ust. § 115 odst. 3 ZSD a jednak použil nesprávnou formu zajištění předmětného zboží. K prvnímu pochybení poukázal žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS) ze dne 29.4.2010 č.j. 9 Afs 117/2009-202, v němž bylo vysloveno, že rozhodnutí o předběžném opatření podle ust. § 115 odst. 3 ZSD lze vydat pouze v situaci, kdy kontrolní orgán je schopen v okamžiku probíhající kontroly jasně stanovit, že předmět kontroly je bez pochybností tabákovým výrobkem podléhajícím spotřební dani. V posuzované věci správce daně již dopředu stanovil, že se jedná o zboží spadající pod spotřební daň a odejmul žalobci možnost se proti takovému závěru bránit. Námitka žalobce, že se nejedná o tabákový výrobek spadající pod jurisdikci spotřební daně, byla přitom uplatněna již 9.4.2009 písemně u správce daně. K druhému z pochybení žalobce uvedl, že správce daně zajistil zboží, které dle jeho vlastního a ničím nepodloženého názoru mělo být zdaněno spotřební daní. Podle Pracovního postupu pro odběr a manipulaci se vzorky zboží k zajištění jeho totožnosti, k zjištění jeho vlastností a určení sazebního zařazení vydaného generálním ředitelem Generálního ředitelství cel pod č. 41/2004 se při odběru vzorku předpokládá přítomnost kontrolovaného subjektu a jeho aktivní účast při vlastním odběru, následném zabalení a zapečetění a označení takového odebraného vzorku. Pro zachování autentických vlastností vzorku je rozhodný nejen samotný odběr vzorku, ale také, v jakém obalu je uchováván, skladován, převážen či jak je s ním manipulováno. Ze strany celních orgánů došlo k odběru vzorků v hrubém rozporu s pravidly vymezenými tímto vnitřním předpisem. Zajištění vzorků nebyl přítomen žalobce, správce daně neprovedl zabalení, zapečetění a označení odebraného vzorku a neoznačil zajištěné zboží jednoznačně určujícími znaky. Správce daně se tak zbavil možnosti tvrzení, že zajištěné a odevzdané zboží je prokazatelně to, které v rámci místního šetření zajistil. Toto pochybení nelze zhojit ani následným odběrem vzorku provedeným až po více než roce od zajištění dne 7.4.2010. Žalobce v této souvislosti poukázal na rozsudek NSS ze dne 29.4.2010 č.j. 9 Afs 117/2009-202, v němž bylo vysloveno, že provedení

zkoušky hoření a kouření není vyloučeno, avšak je podmíněno splněním toho, aby bylo zřejmé, jaký výrobek byl k provedení důkazu použit včetně zaprotokolování, případně obrazného zachycení jeho názvu, složení, čísla šarže, roku výroby apod. Uvedené vady podle žalobce zatěžují celé následné daňové řízení. Žalobce dále namítl, že teprve žalovaný v odvolacím řízení zareagoval na námitky žalobce a zahájil důkazní řízení, když nejprve nařídil provést důkaz zkouškou kouření a dále důkaz provedení zkoušky způsobilosti ke kouření s protokolem o odběru vzorků. V této souvislosti byla žalobcem jasně formulována pochybnost o identitě vzorků zaslaných do Celně technické laboratoře (CTL) a vzorků odebraných dne 23.3.2009 v prodejně žalobce. Tvzení žalovaného v odůvodnění jeho rozhodnutí, že žalobce žádné konkrétní důvodné pochybnosti nesdělil, je nepravdivé. Naopak zcela konkrétní námitky byly uplatněny při odběru vzorků pro laboratorní zkoušku dne 7.4.2010. Faktická důkazní síla provedených důkazů je proto nicotná, když nelze spolehlivě prokázat, že důkazy byly provedeny na vzorcích odebraných dne 23.3.2009 v provozovně žalobce. Rovněž nelze spolehlivě prokázat, že testované vzorky byly vyrobeny za stejných výrobních podmínek a tudíž jejich vlastnosti byly stejné jako vlastnosti výrobků zjištěných u žalobce. V napadeném rozhodnutí žalovaný tvrdí, že rozhodnutí správního orgánu I. stupně bylo vydáno za použití ust. § 44 odst. 1 ZSDP, tedy, že základ daně a spotřební daň byly stanoveny podle pomůcek. Z tohoto důvodu pak přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ust. § 50 odst. 5 ZSDP, tedy pouze z pohledu, zda byly dodrženy zákonné podmínky ve smyslu tohoto ustanovení, zejména podmínky ve smyslu ust. § 44 odst. 1 ZSDP. Žalobce zpochybnil tvrzení žalovaného, že při stanovení daně postupoval výlučně podle pomůcek. Podle žalobce prvoinstanční správce daně důkazní řízení vůbec neprováděl, a to ani po jasně formulovaných námitkách žalobce, takže vydání platebního výměru jakožto rozhodnutí správního orgánu I. stupně nemělo žádnou zákonnou oporu. Žalovaný důkazní řízení sice prováděl, což už samo o sobě je v rozporu se zákonem, který umožňuje daňové řízení v odvolacím řízení pouze doplňovat, avšak důkazní materiál byl vinou procesních pochybení prvoinstančního správce daně zbaven důkazní síly. Z obsahu předložených důkazů je zřejmé, že žalovaný do důkazního procesu vstoupil a důkazní řízení prováděl. V tomto smyslu je pak konečný výrok žalovaného o použití pomůcek v rozhodnutí o odvolání zmatečný. Podle žalobce se v odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný účelově „schoval“ za ust. § 50 odst. 5 ZSDP, který mu umožňuje vypořádat se pouze s tím, zda byly dodrženy zákonné podmínky k uplatnění pomůcek při stanovení daně. Ovšem ani toto vypořádání není správné, neboť ust. § 44 odst. 1 ZSDP je možné použít pouze za splnění dvou podmínek, a to, že správní orgán má najisto postaveno, že v daňovém řízení je předmět zdanění skutečně nutno zatížit daňovou povinností a dále, že daňový subjekt se vyhýbá kontaktu se správcem daně a nelze jej k takovému kontaktu zákonnými prostředky přinutit. V posuzované věci ani jedna z podmínek nebyla naplněna. Správce daně neměl žádnou zákonnou důkazní oporu pro tvrzení, že zajištěné zboží je předmětem spotřební daně. Žalobce závěrem zdůraznil, že postupem správních orgánů obou stupňů bylo porušeno jeho právo na spravedlivý proces.

Žalovaný ve vyjádření uvedl, že připouští určité prodlevy ve vydání platebního výměru správním orgánem I. stupně, nicméně nejedná se o vady řízení, které by mohly mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Zajišťovací úkon správce daně proběhl v souladu s § 115 odst. 1 ZSD a žalobce v řízení nesdělil žádné konkrétní skutečnosti zpochybňující totožnost zajištěného tabáku a správní orgány obou stupňů nemají stran totožnosti zajištěného tabáku a vzorků, které byly použity k laboratorní zkoušce, žádné důvodné pochybnosti. Odběru vzorků se žalobce mohl zúčastnit. Je mimo pochybnost, že laboratorní zkouška byla provedena ze vzorku tabáku totožného, tedy nikoliv pouze druhově shodného, s fyzicky zajištěným tabákem v provozovně žalobce. Spotřební daň byla žalobci vyměřena rozhodnutím správního orgánu I. stupně na základě pomůcek. O tom, že jsou v daném případě splněny podmínky k tomuto postupu, byl žalobce vyrozuměn s předstihem již při ústním jednání při vydání platebního výměru. Žalobce tuto informaci přijal bez výhrad. Z důvodu opatrnosti žalovaný v rámci odvolacího řízení vyžadoval další podklady, které omylem v písemnostech nazval „důkazy“. Jedná se o provedení laboratorní zkoušky. Následkem tohoto omylu lze říci, že žalobci byla poskytnuta ze strany žalovaného daleko větší součinnost, než bylo s ohledem na ust. § 44 odst. 1 a § 50 odst. 5 ZSDP nutné a žalovaný se odvoláním zabýval podrobně a věcně nad rámec nutného rozsahu přezkumu, což bylo evidentně ve prospěch žalobce. Žalovaný zdůraznil, že žalobce na výzvu správce daně nepodal daňové přiznání, takže tento byl oprávněn spotřební daň vyměřit na základě pomůcek. Ve smyslu ust. § 31 odst. 6 ZSDP jsou pomůckami podklady, jejichž výčet je zde příkladmo uveden. Rozdíl mezi pomůckou a důkazem je pouze ten, že pomůcky nebyly probrány v důkazním řízení a mohou se jako podklad pro rozhodnutí použít pouze za podmínek uvedených v zákoně. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Krajský soud ve věci již jednou rozhodl, a to rozsudkem ze dne 11.4.2012 č.j. 22Af 118/2010-23, kterým napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Tento rozsudek byl zrušen rozsudkem NSS ze dne 27.6.2013 č.j. 2 Afs 43/2012-28 a věc byla současně vrácena Krajskému soudu v Ostravě k dalšímu řízení.

V dalším řízení krajský soud, vázán právními názory, které NSS vyslovil ve zrušujícím rozsudku, přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen s.ř.s.) a byl vázán obsahem žalobních bodů obsažených v žalobě (§ 75 odst. 2 s.ř.s.).

Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že dne 23.3.2009 provedli pracovníci správce daně místní šetření podle ust. § 15 ZSD v provozovně žalobce v O. na ulici N. 540, jemuž byla přítomna zaměstnankyně žalobce paní J. P. Kontrolou bylo zjištěno, že ve skladu se nacházel mj. neoznačený tabák X 48 ks o obsahu jednoho balení 150 g. Dalším nalezeným neoznačeným zbožím byl tabák D1 – jeden ks o obsahu 250 g a LM cigarety 2 kusy o obsahu jednoho balíčku 20 ks cigaret. Téhož dne bylo vydáno předběžné opatření o zajištění zboží ve smyslu ust. § 115 odst. 3 ZSD. Žalobce učinil dne 30.3.2009 podání, které bylo doručeno správci daně dne 1.4.2009, v němž uvedl, že zboží X mu bylo nabídnuto telefonicky neznámým prodejcem s tím, že se nejedná o tabák, ale směs pro zahrádkáře. Dohodli se, že směs prodejce složí v trafice a žalobce posoudí, jestli zboží určit k prodeji či nikoliv. Zboží mu bylo nabídnuto v pátek 20.3. a složeno v trafice dne 23.3.2009, tedy v den provedení kontroly. Žalobce byl služebně mimo bydliště a nestačil zboží přebrat. Mezitím došlo k zabavení zboží správcem daně. Žalobce tedy telefonicky kontaktoval prodejce, který jej opět ubezpečil, že zboží není tabákovým výrobkem určeným pro kouření (výrobce L.T.B.C. spol. s r.o.). Výzvou ze dne 28.4.2009 doručenou žalobci dne 30.4.2009 byl tento vyzván k podání daňového přiznání ke spotřební dani. Dne 12.5.2009 byla správci daně doručena žalobcova námitka proti postupu správce daně, kde žalobce jednak namítl, že v protokolu o místním šetření ze dne 23.3.2009 je nesprávně identifikován účastník řízení paní J. P. označená jako zástupce daňového subjektu. Toto tvrzení se však nezakládá na pravdě, když tato osoba nesplňuje zákonné podmínky § 10 ZSDP. Dále namítl, že tvrzení správce daně, že zabavený tabák je artiklem spadajícím pod příslušná ustanovení ZSD, není nijak doloženo, když navíc daňový subjekt předložil vysvětlení, že se o takový artikl nejedná. Správce daně se s tímto tvrzením žalobce nijak nevypořádal. Dále je zde namítáno, že se správce daně v rámci protokolu o místním šetření obrátil na zaměstnankyni žalobce s konkrétními dotazy, čímž porušil ust. § 16 odst. 4 písm. e) ZSDP. Dále žalobce zdůraznil, že správce daně ničím neprokázal, že se jedná o zboží, za něž je žalobce povinen přiznat a zaplatit spotřební daň. Dne 20.5.2009 byla žalobci opětovně doručena výzva k zaplacení spotřební daně. Dne 2.7.2009 byl za účasti zástupce žalobce Ing. J. A. sepsán protokol o svědecké výpovědi se zaměstnankyní žalobce J.P., která uvedla, že neví, kdo je vlastníkem tabákových výrobků X zajištěných správcem daně dne 23.3.2009 v provozovně žalobce. Ačkoliv při místním šetření odpověděla, že majitelem je žalobce, nyní uvedla, že tak učinila v důsledku stresu. Před lety byly tyto výrobky prodávány běžně jako zboží určené k vykuřování skleníků, ale v poslední době ne. Pamatovala si, že kdysi bylo toto zboží prodáváno za 50 Kč. Dále uvedla, že se stává, že prodejce, který má zájem na prodeji svého zboží v trafice zde zanechá vzorek, který později žalobce posoudí, v případě zájmu o prodej je vydána a proplacena faktura, v opačném případě je výrobek vrácen. Dne 31.7.2009 vyhotovil správce daně úřední záznam ke stanovení spotřební daně za použití pomůcek podle § 44 odst. 1 ZSDP. Podkladem vyměření byl mj. rozsudek NSS sp. zn. 8 Afs 29/2008, kterým byl potvrzen názor Krajského soudu v Ostravě prezentovaný v rozsudku č.j. 22Ca

53/2007-50, podle kterého je směs X způsobilá ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování, ať už se jedná o tabák či tabákový odpad, je toto zboží předmětem spotřební daně. Dne 4.8.2009 pod č.j. 3060-13/2009-046300-024 byl vydán platební výměr na spotřební daň ve výši 9.536 Kč, a to podle ust. § 46 za použití § 44 odst. 1 ZSDP. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, v němž namítl jednak nesprávný postup pracovníků správce daně při provádění kontroly dne 23.3.2009, dále, že správce daně nemá nijak důkazně podloženo, že se jedná o zboží podléhající spotřební dani a že se nezabýval předloženým vysvětlením daňového subjektu k této skutečnosti. Správce daně se rovněž nikdy nevyjádřil k námitce ze dne 20.5.2009 směřující proti jeho postupů v daňovém řízení. Žalobce znovu vyslovil pochybnost, že se jedná o zboží podléhající spotřební dani a uvedl, že v průběhu řízení nebyl seznámen s tím, na základě čeho správce daně zařadil toto zboží pod uvedenou daňovou povinnost. Jako jediný argument správce daně byl označen názor Krajského soudu v Ostravě, který v jiné konkrétní věci zkoumal artikel s obchodním názvem X a uvedl, že toto zboží je předmětem spotřební daně. Žalovaný v odvolacím řízení vyzval správce daně k doplnění dokazování o provedení důkazu zkouškou kouřením s tím, že je nutno protokolárně podchytit totožnost tabáku, který bude ke zkoušce použit. Odvolání žalobce bylo doplněno podáním ze dne 30.11.2009, v němž žalobce namítl, že v odvolacím řízení lze dokazování toliko doplňovat, kdežto v dané věci není co doplňovat a odvolací orgán de facto začíná s prováděním důkazního řízení až v řízení odvolacím, což je v rozporu se zásadou dvojinstančnosti řízení a Listinou základních práv a svobod. Dále žalobce namítl, že v protokolu o zajištění zboží nebyl uveden žádný určující údaj ve vztahu k zajištěnému zboží. Žalobce dále zmínil, že z judikatury NSS (rozsudek ze dne 28.8.2009 č.j. 7 Afs 86/2009) je zřejmá řada případů, kdy celní orgány vydaly závazné stanovisko, že směs X nelze zařadit mezi atributy spotřební daně, přičemž odchýlit se od určité správní praxe, jež se vytvořila, pak správní orgán může jen z racionálních důvodů, kdy je povinen přesvědčivým a vyčerpávajícím způsobem popsat odlišné okolnosti, pro které obdobný případ jinak hodnotil. Pokynem ze dne 23.12.2009 vyzval odvolací orgán správce daně k doplnění spisu o identifikaci předmětného tabáku a provedení požadované zkoušky včetně průběžné protokolace, případně pořízení obrazových a zvukových záznamů. Pokynem ze dne 26.2.2010 byl pak správce daně odvolacím orgánem vyzván k identifikaci tabáku provedením odběru vzorků v souladu s vnitřními předpisy celní správy, o čemž je nutno s předstihem vyrozumět žalobce a umožnit mu účast u odběru a zaslat vzorek k provedení zkoušky způsobilosti ke kouření na CTL, následně pak dát žalobci možnost seznámit se s výsledky posouzení CTL a uplatnit námitky nebo návrhy důkazů. Dle protokolu o odběru vzorků ze dne 7.4.2010 byl odběru přítomen zástupce žalobce Ing. J.A., který do protokolu uvedl, že výsledkem zkoušky je možno zjistit, zda vzorek přinesený ze skladu správce daně je způsobilý ke kouření či nikoliv, nelze však bezpečně prokázat, že vzorek zabavený dne 23.3.2009 v provozovně žalobce lze ztotožnit se vzorkem, který byl do skladu celního úřadu umístěn. CTL provedla zkoušku předloženého vzorku dne 22.6.2010. Dle protokolu o zkoušce se jedná o vzorek tvořený plošnými nepravidelnými zlomky

tabákových listů obsahující podlouhlé částice a nízký podíl tabákového prachu, přítomnost nikotinu je pozitivní, vzorek nelze kouřit v lulce, protože po zapálení náplň neumožňuje kouření, vzorek se nepodařilo ubalit do formy cigarety, protože neobsahuje vlákna, která by zajistila soudržnost tabákového provazce. Vzorek však byl naplněn do cigaretové dutinky pomocí pístové plničky dutinek a cigareta byla kouřena. S protokolem o zkoušce z CTL byl zástupce žalobce seznámen. Dne 12.11.2010 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, v němž uvedl, že platební výměr byl vydán za použití ust. § 44 odst. 1 ZSDP, kdy základ daně a spotřební daň byly stanoveny podle pomůcek, a proto v odvolacím řízení přezkoumal v souladu s ust. § 50 odst. 5 ZSDP pouze, zda byly dodrženy zákonné podmínky pro použití tohoto způsobu stanovení daně. Za pomůcky pro stanovení daně označil protokol o místním šetření ze dne 23.3.2009, protokol o výsledku zaměstnankyně žalobce ze dne 2.7.2009, vyjádření žalobce ze dne 20.4.2009 a protokol o zkoušce provedené CTL ze dne 22.6.2010. Dále žalovaný uvedl k námitce totožnosti předmětného tabáku, který byl předmětem laboratorní zkoušky, že nemá žádné důvodné pochybnosti o jeho totožnosti a ani žalobce kromě tvrzení nedostatku prokázání totožnosti žádné konkrétní důvodné pochybnosti nesdělil, ačkoliv měl možnost se zúčastnit odběru vzorků pro účely laboratorní zkoušky a případné konkrétní námitky mohl uplatnit na místě, čehož však nevyužil. Žalovaný dospěl k závěru, že zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek byly v posuzované věci dodrženy.

Krajský soud se prvořadě zabýval procesními námitkami žalobce a je nucen mu přisvědčit v tom, že správce daně vydal výzvu k podání daňového přiznání a následně i platební výměr na spotřební daň bez relevantních podkladů, které by prokazovaly, že předmětné zboží je tabákovým výrobkem podléhajícím spotřební dani. Tato pochybení však nemohla mít podle názoru krajského soudu sama o sobě za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, neboť žalovaný tato procesní pochybení celního úřadu v rámci odvolacího řízení napravil tím, že uložil správci daně doplnit dokazování o zkoušku kouřením a následně o zkoušku provedenou CTL, jíž předcházel odběr vzorků za přítomnosti zástupce žalobce. Zástupce žalobce měl dále možnost seznámit se se všemi podklady rozhodnutí. V uvedeném rozsahu měl tedy žalobce možnost vyjádřit se ke skutkové i právní stránce věci a mohl efektivně bránit svá práva a oprávněné zájmy v souladu se zásadami daňového řízení.

V posuzované věci probíhalo vyměřovací řízení, které je podle ZSDP spojeno s institutem daňových přiznání. Daňové přiznání je pro oblast daňového řízení návrhem na zahájení řízení a vyjadřuje povinnost uvést předepsaným způsobem všechny skutečnosti potřebné pro výpočet daně. Daňové řízení je řízením, kde zákon neponechává na vůli daňového subjektu, zda učiní návrh na jeho zahájení nebo ne. Naopak podle § 40 odst. 1 ZSDP má povinnost podat daňové přiznání každý, komu to ukládá zákon nebo koho k tomu správce daně vyzval. Výzva správce daně k podání

daňového přiznání tedy může založit povinnost podat daňové přiznání i pro ty, jimž ji zákon neukládá. V posuzované věci vyzval celní úřad jako správce daně žalobce k podání daňového přiznání ke spotřební dani z předmětného zboží výzvou ze dne 28.4.2009. Vzhledem k tomu měl žalobce podle ust. § 40 odst. 1 ZSDP povinnost daňové přiznání podat. Je však nepochybné, že ve vyměřovacím řízení se musí daňové orgány řídit základními zásadami daňového řízení a pravidly při dokazování, které jsou zakotveny v § 2 a § 31 ZSDP. Daňovému subjektu musí být dán prostor k unesení důkazního břemene ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP a také analogicky s ust. § 16 odst. 4 písm. f) a odst. 8 ZSDP a v souladu s § 2 odst. 2 a 9 téhož zákona musí být daňový subjekt seznámen s výsledky dokazování před ukončením vyměřovacího řízení a musí mu být dán prostor k tomuto výsledku a způsobu jeho zjištění se vyjádřit, popř. navrhnout doplnění. Je jednoznačné, že postup vedený správcem daně I. stupně uvedené zákonné požadavky nesplňoval. K odstranění těchto vad řízení však došlo postupem žalovaného v odvolacím řízení. Na tomto místě je nutno přiznat oprávněnost žalobcově námitce, že dokazování probíhalo až v odvolacím řízení. Jak již judikoval NSS v rozsudku ze dne 26.6.2009 č.j. 9 Afs 88/2008-99 stav, kdy dokazování za účasti daňového subjektu probíhá až v odvolacím řízení, jistě není žádoucí, pro souzenou věc je však podstatné, zda tato skutečnost zasáhla do práv stěžovatele takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost rozhodnutí o vyměření daně. Vzhledem k tomu, že zákon o správě daní a poplatků nestanoví, kdy je na místě, aby řízení doplnil sám odvolací orgán a kdy tak má učinit prostřednictvím správce daně I. stupně, je na jeho úvaze, kterou možnost zvolí, vždy se tak musí ovšem díť v rámci odvolacího řízení. Z toho lze dovodit, že postup odvolacího orgánu, kdy sám odstraní vady prvostupňového řízení, doplní dokazování a odvolání zamítne, není v rozporu se zákonem, a to bez ohledu na to, o jak rozsáhlé doplnění řízení se jedná. Podstatné je, že i při doplnění řízení musí být respektováno právo daňového subjektu na součinnost přesto, že toto právo bude zpravidla lépe zajištěno při doplnění řízení v dosahu daňového subjektu, tedy u správce daně I. stupně, nelze říci, že pokud se tak nestalo, jednal odvolací orgán v rozporu se zákonem a zásadou dvojinstančnosti daňového řízení. Z uvedené citace je dovoditelné, že za nezákonný nelze považovat ani stav, kdy v odvolacím řízení doplňuje skutkový stav sám žalovaný jako odvolací orgán, tím méně jím může být situace, kdy odvolací orgán prvoinstančnímu orgánu uloží, jakým způsobem má on sám řízení doplnit, jako se tomu stalo v posuzované věci. Jak již bylo shora naznačeno, nejedná se o situaci, která by byla optimálním způsobem vedení daňového řízení, nicméně jedná se o postup, jehož legalita vyplývá z ust. § 50 odst. 3 ZSDP, ovšem za předpokladu, že je zde respektován zákonný požadavek součinnosti s daňovým subjektem. Tento požadavek byl v posuzované věci zachován, když zástupci žalobce bylo umožněno účastnit se odběru vzorku určeného k laboratorní zkoušce, seznámit se s výsledky laboratorní zkoušky, jakož i s podklady rozhodnutí. Žalobce tedy mohl plně uplatnit svá procesní práva.

Další žalobní námitka směřovala proti způsobu zajištění zboží v provozovně žalobce. Podstatnou je otázka, zda v dané situaci bylo možno použít pro zajištění zboží rozhodnutí o předběžném opatření podle ust. § 115 odst. 3 ZSD, když je nezbytné rozlišovat mezi zajištěním tabákových výrobků pomocí rozhodnutí o předběžném opatření podle § 115 ZSD a pomocí rozhodnutí o zajištění podle § 42 téhož zákona, kdy zajištění (§ 42) představuje univerzální procesní institut, který lze uplatnit při naplnění zákonem předpokládaných podmínek u všech vybraných výrobků (minerálních olejů, lihu, piva, vína, meziproductů i tabákových výrobků), oproti tomu předběžné opatření (§ 115) představuje specifický procesní institut, který má zajistit, aby nedošlo ke zmaření účelu řízení před vydáním rozhodnutí ve věci samé, kdy jeho aplikace má v kontextu zákona o spotřebních daních místo jen v rámci kontroly značení tabákových výrobků [část druhá (zvláštní ustanovení), hlava V. (daň z tabákových výrobků), § 115] a v rámci kontroly dodržování zákazu prodeje lihovin a tabákových výrobků [část třetí (omezení prodeje lihovin a tabákových výrobků), § 134].

Podle ust. § 115 odst. 2 ZSD kontrolu značení tabákových výrobků provádějí kontrolní orgány obdobným postupem jako ostatní kontrolní činnost vykonávanou podle zvláštních právních předpisů, které stanoví jejich působnost. Kontrolní nález obsažený ve zprávě o kontrole se považuje pro potřeby tohoto zákona za důkaz pro řízení o přestupku nebo o jiném správním deliktu.

Podle § 115 odst. 3 ZSD pokud jsou při provádění kontroly podle odstavce 2 zjištěny neznačené tabákové výrobky, vydá kontrolní orgán rozhodnutí o předběžném opatření, ve kterém stanoví zajištění těchto výrobků. Pokud je kontrolní činnost součástí kontroly prováděné v rámci správy daní, uplatní se postup pro zajištění věci při správě daní. Nelze-li rozhodnutí o zajištění neznačených tabákových výrobků předat při kontrole jejich držitel, zakládá se toto rozhodnutí jako nedoručitelné ve spise.

Z uvedených ustanovení je zřejmé, že institut předběžného opatření podle § 115 odst. 3 ZSD lze užít jen za situace, kdy byla řádně zahájena daňová kontrola, k čemuž však u žalobce v okamžiku zajištění podle obsahu spisu nedošlo. Celní orgány tak pochybily a postupovaly nezákonně, rozhodly-li o zajištění zboží způsobem podle § 115 ZSD, nikoliv postupem podle § 42 téhož zákona, který je aplikovatelný i bez předchozího zahájení daňové kontroly, přičemž poškodily práva žalobce jako účastníka řízení. K této žalobní námitce krajský soud uzavírá, že zvolený postup, byť nebyl adekvátní skutkovému stavu a byl spjat s porušením procesních práv žalobce, sám o sobě nemusí znamenat nezákonnost napadeného rozhodnutí, resp. rozhodnutí správního orgánu I. stupně, pokud bude v dalším řízení prokázána

identita odebraného vzorku se zbožím zajištěným žalobci. Nutno totiž brát v úvahu, že podmínkou doměření spotřební daně není podle § 40 a násl. ZSDP či podle jakýchkoliv ustanovení ZSD předchozí zajištění zboží, ale toliko zjištění jeho existence.

Žalobní námitku poukazující na pochybnosti o identitě vzorků zaslaných do CTL a vzorků odebraných dne 23.3.2009 v prodejně žalobce krajský soud důvodnou neshledal, když z obsahu správního spisu má za prokázané, že identita předmětného tabáku vyplývá z protokolu o místním šetření a zajištění tabáku skladovaného v provozovně žalobce, protokolu o výsledku zaměstnankyně žalobce p. P., které svědčí o skutečnosti, že tabák deklarovaného druhu a množství byl dne 23.3.2009 v provozovně žalobce skladován a dále také z vyjádření žalobce o okolnostech skladování tabáku, rovněž nasvědčující tomu, že tabák v jeho provozovně v den zajištění skutečně byl. Z vyjádření správce daně, jakož i z jím pořízené fotodokumentace je zřejmé, že zajištěné zboží bylo z provozovny žalobce dopraveno služebním vozidlem na Celní úřad v Mošnově, kde s ním bylo nakládáno v souladu s platnými interními předpisy (protokol o uskladnění, uskladnění ve skladových prostorách v kartónové krabici identifikované číslem případu, přiložením příslušného rozhodnutí o zajištění zboží, zápis do elektronické evidence zajištěného zboží). Podle sdělení správce daně manipulace s uskladněním zboží je prováděna pouze s vědomím skladníka v souladu s provozním a organizačním řádem celního úřadu. Na základě uvedeného krajský soud shodně se závěry NSS vyjádřenými ve zrušujícím rozsudku uzavírá, že důvody k pochybnostem o identitě zajištěné komodity a posuzovaného zboží nebyly shledány. Tato žalobní námitka proto rovněž nebyla shledána důvodnou. Pro úplnost je nutno zmínit, že žalobce nesdělil žádné konkrétní pochybnosti ohledně totožnosti zjištěného tabáku, kdy se omezil pouze na obecnou výtku, že je sporné, zda lze posuzovaný tabák považovat za tabákové výrobky, které byly zajištěny dne 23.3.2009 v jeho provozovně. Nenavrhoval přitom v souvislosti s tímto tvrzením provedení žádného důkazu ani takový důkaz nepředložil. Přes nepodloženost vznesené námitky žalobce žalovaný prověřil způsob skladování a evidence zajištěného zboží u správního orgánu I. stupně a žádné pochybnosti o jeho totožnosti neshledal.

K poslední žalobní námitce, že žalovaný účelově postupoval při vydání napadeného rozhodnutí podle § 50 odst. 5 ZSDP, když ve věci fakticky proběhlo dokazování, krajský soud uvádí následující. Jak již bylo shora uvedeno, daňové přiznání je v daňovém řízení návrhem na zahájení řízení a vyjadřuje povinnost daňového subjektu uvést předepsaným způsobem všechny skutečnosti potřebné pro výpočet daně. ZSDP však neponechává na vůli daňového subjektu, zda takový návrh (daňového přiznání) podá či nikoliv. V ust. § 40 ZSDP je stanovena povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení pro každého, komu vzniká v souladu s tímto zákonem

nebo zvláštním předpisem tato povinnost nebo ten, koho k tomu správce daně vyzve. Z dikce ust. § 40 ZSDP je dovoditelné, že výzvu správce daně k podání daňového přiznání musí respektovat i ten, kdo se domnívá, že mu žádná daňová povinnost ke konkrétní dani nevznikla. Pokud takto vyzvaný subjekt povinnost podat daňové přiznání nesplní, je správce daně ve smyslu ust. § 44 odst. 1 ZSDP oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek, které má k dispozici, anebo které si sám opatří, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Dále ust. § 44 odst. 1 ZSDP stanoví, že pokud daňový subjekt nepodá daňové přiznání ani na výzvu správce daně, je správce daně oprávněn předpokládat, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání nebo hlášení daň ve výši 0. Jak již dovodil NSS ve zrušujícím rozsudku, z ust. § 44 odst. 1 ZSDP lze vyčíst dvě možnosti dalšího postupu správce daně, a to buď stanovit základ daně a daň podle pomůcek, nebo vyjít z předpokladu, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání daň ve výši 0. V tomto druhém případě jde o vyměření daně sui generis, kdy takto stanovená daňová povinnost může být následně přezkoumána v rámci daňové kontroly cestou dokazování. NSS ve zrušujícím rozsudku dále rozvedl: *„Jakkoli to z dikce zákona výslovně nevyplyvá, postup dle ustanovení § 44 odst. 1 in fine ZSPD míří primárně na situace, kdy správce daně nemá jasné poznatky o existenci daňové povinnosti konkrétního daňového subjektu a lze se tak (s výhradou dalšího, výše naznačeného, postupu) spokojit s tím, že daňová povinnost zde skutečně nevznikla (nulová daň). Naopak v případech, kdy je zřejmé, daňová povinnost vznikla, avšak nebyla daňovým subjektem předepsaným způsobem (daňové přiznání) deklarována, je třeba postupovat dle věty první citovaného ustanovení. Dlužno uvést, že zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek jsou v této situaci jiné než v případě předpokládaném v ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu, který předpokládá pro jejich použití skutečnost, že daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností nesplní některou ze svých zákonných povinností, takže není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. 1 Afs 62/2004, publikovaný pod č. 610/2005 Sb. NSS, všechna rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). Stanovit daň dokazováním totiž předpokládá, že daňový subjekt podal daňové přiznání a dokazováním se prokazují skutečnosti, které zde uvedl, popřípadě uvést měl. Pokud však daňový subjekt daňové přiznání ani na výzvu správce daně nepodá, je stanovení daňové povinnosti dokazováním pojmově vyloučeno a daňový subjekt se tak vlastní vinou zbavuje možnosti prokázat základ daně a daň (třeba i s nulovým daňovým základem a daní), neboť daňový subjekt v takovém případě nemá co prokazovat a správce daně případně co vyvracet. Ostatně i dle konstantní judikatury zdejšího soudu jsou marným uplynutím lhůty stanovené správcem daně k podání daňového přiznání splněny zákonné podmínky pro zjištění základu daně a stanovení daně podle pomůcek (srov. rozsudek ze dne 8. 4. 2005, sp. zn. 7 Afs 93/2004). Zbývá dodat, že i v těchto případech platí zásada, že správce daně musí přihlídnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny (§ 46 ZSDP).“*

V posuzované věci nastala situace, kdy žalobce byl správcem daně vyzván k podání daňového přiznání, ale přes výzvu tak neučinil, takže došlo k naplnění podmínek pro postup podle § 44 odst. 1 ZSDP a správce daně byl oprávněn stanovit základ daně a daň podle pomůcek. Jelikož nepodal žalobce daňové přiznání, zbavil se možnosti prokázat skutkový stav věci. Jak bylo výše rozvedeno, při nepodání daňového přiznání je řádné stanovení daně dokazováním pojmově vyloučeno. Správně postupoval také žalovaný, neboť vyměřením základu daně a daně podle pomůcek je také limitován rozsah přezkumu rozhodnutí správce daně v odvolacím řízení. Předmětem přezkumu již nemůže být samotná vlastní výše základu daně a daň, ale pouze prokázání zákonných podmínek pro stanovení daňové povinnosti podle pomůcek. Žalovaný proto prověřil použité pomůcky pro vyměření daně, rovněž nařídil správci daně provést zkoušku prostřednictvím CTL, kterou bylo postaveno najisto, že zajištěné zboží u žalobce je skutečně tabák, který je způsobilý ke kouření. Tímto postupem bylo prokázáno, že žalobce nepřiznal spotřební daň z tabákového výrobku podléhajícího dani (§ 101 odst. 3 písm. c) bod 2 ZSD), a to ani přes výzvu správce daně k podání daňového přiznání. Postup žalovaného tak byl zcela v souladu s ust. § 50 odst. 5 ZSDP, neboť přezkoumal dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně a odvolání žalobce pro nedůvodnost zamítl.

Jelikož krajský soud neshledal žalobu důvodnou, podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. ji zamítl. Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému podle obsahu soudního spisu žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti v této věci nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** přípustné opravné prostředky. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu - v tom případě je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 29. srpna 2013

JUDr. Monika Javorová, v. r.

předsedkyně senátu