



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobkyně: **L. P.**, zastoupená Mgr. Ing. Danielem Kepřtou, advokátem se sídlem Masná 10, Ostrava, proti žalovanému: **Celní ředitelství Ostrava**, se sídlem Náměstí Svatopluka Čecha 8, Ostrava, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 6. 2007, č. j. 5393/06-1401-21, ve věci spotřební daně z tabákových výrobků, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 4. 2008, č. j. 22 Ca 275/2007 - 46,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 4. 2008, č. j. 22 Ca 275/2007 - 46, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížností napadla v záhlaví označený pravomocný rozsudek Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 6. 2007, č. j. 5393/06-1401-21; tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí Celního úřadu Ostrava – platební výměr č. 3156-04/06-1463-024 ze dne 4. 5. 2006, kterým byla stěžovatelce vyměřena spotřební daň z tabákových výrobků ve výši 166 320 Kč, a to v návaznosti na kontrolu vozidla VW Transporter provedenou pracovníky Celního úřadu Šumperk (ve dnech 2. 2. 2006 a 16. 2. 2006). V jejím rámci byla zjištěna přeprava tabákových výrobků značky GOLEM EXTRA SMĚS, u nichž došlo k zajištění a k odebrání vzorku, který byl podroben odbornému posouzení (viz odborný posudek ze dne 21. 4. 2006, sp. zn. PH0496/06, zpracovaný celně technickou laboratoří Generálního ředitelství cel). V této souvislosti tedy zahájil místně příslušný správce daně – Celní úřad Ostrava (dále jen „celní úřad“ nebo „správce daně“) vyměřovací řízení a poté,

kdy stěžovatelku bezúspěšně vyzval (dne 19. 4. 2006, č. j. 3156-02/06-1463-024) k podání daňového přiznání ke spotřební dani, vyměřil ji spotřební daň z tabákových výrobků ve shora uvedené výši.

Napadeným rozsudkem krajský soud shledal žalobu nedůvodnou a podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ji zamítl.

Předně přitom poukázal na to, že stěžovatelka poprvé až v replice k vyjádření žalovaného ze dne 16. 4. 2008 namítla rozpor definice „ostatního tabáku“ podle § 101 odst. 3 zákona o spotřebních daních se směrnicí Rady 95/59/ES a porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení; nic jí přitom nebránilo, aby tyto námitky uplatnila již v samotné žalobě. S ohledem na dispoziční a koncentrační zásadu, kterou je ovládáno správní soudnictví (viz § 71 odst. 2 v návaznosti na § 72 odst. 1 s. ř. s.) se proto krajský soud nemohl těmito nově uplatněnými žalobními body zabývat. I přesto však nad rámec k námitce rozporu definice „ostatního tabáku“ podle § 101 odst. 3 zákona o spotřebních daních se směrnicí 95/59/ES uvedl, že celní orgány v projednávané věci předmětné zboží nekvalifikovaly jako „ostatní tabák“, ale jako „tabák ke kouření“.

V návaznosti na obsah dalších (celkem 16) žalobních námitek se krajský soud nejprve zabýval procesněprávní a posléze hmotněprávní rovinou projednávané věci.

K procesním námitkám krajský soud uvedl, že je nutno přisvědčit stěžovateli, že celní úřad vydal výzvu k podání daňového přiznání a poté i platební výměr bez relevantních podkladů, které by prokazovaly, že předmětné zboží je tabákovým výrobkem podléhajícím spotřební dani. Odborný posudek celně technické laboratoře Generálního ředitelství cel ze dne 21. 4. 2006 byl totiž celnímu úřadu postoupen až dne 5. 6. 2006, tj. až po vydání platebního výměru ze dne 4. 5. 2006, a celní úřad sám připustil, že vycházel pouze z interních stanovisek vydaných nadřízenými orgány, a to Generálním ředitelstvím cel pod č. j. 2005/1988/23, č. j. 2005/3496/23 a č. j. 2005/4386/23, které však nelze považovat za důkaz ani pramen práva. Tato pochybení celního úřadu ovšem podle názoru krajského soudu nemohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, neboť žalovaný odvolací orgán tato procesní pochybení celního úřadu v rámci odvolacího řízení napravil tím, že stěžovatelce dal po shromáždění všech podkladů možnost, aby se k nim mohla vyjádřit, což také učinila, zejména podáním ze dne 13. 12. 2006. Stěžovatelka tedy měla možnost vyjádřit se ke skutkové i právní stránce věci, tj. mohla efektivně bránit svá práva a oprávněné zájmy, a to v souladu se základními zásadami daňového řízení.

Rovněž samotná skutečnost, že stěžovatelce byla platebním výměrem vyměřena spotřební daň, aniž by u ní byla provedena daňová kontrola podle § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), nemohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Ze zákona o správě daní a poplatků nevyplývá, že by k vyměření daně platebním výměrem nebo doměřené daně dodatečným platebním výměrem mohlo dojít pouze na základě výsledků daňové kontroly. Dle krajského soudu se jedná pouze o jeden

z možných podkladů pro případné vydání rozhodnutí v daňovém řízení, tj. platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru.

Pokud jde o odkaz stěžovatelky na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2008, sp. zn. 9 Afs 137/2007, tento není dle názoru krajského soudu případný. Nejvyšší správní soud sice v tomto rozsudku v souladu s předcházejícím rozsudkem téhož soudu pod sp. zn. 1 Afs 60/2005, publikovaným pod č. 938/2006 Sb. NSS, konstatoval, že daň nelze vyměřit pouze na základě výsledků získaných při vyhledávací činnosti (§ 30 zákona o správě daní a poplatků) a při místním šetření (§ 15 zákona o správě daní a poplatků). Současně však zdůraznil, že vyvodit závěr o unesení či neunesení důkazního břemena a následně pak i závěr o existenci daňové povinnosti lze jen tehdy, pokud byl ze strany státní moci veden řádný proces (řádne důkazní řízení), a to při zachování všech práv, která jsou zákonem garantována. Z toho krajský soud dovodil, že ve vyměřovacím řízení se musí daňové orgány řídit základními zásadami daňového řízení a pravidly při dokazování, které jsou zakotveny v § 2 a § 31 zákona o správě daní a poplatků, a že řádné důkazní řízení lze vést v rámci vyměřovacího řízení i bez toho, aby bylo nutné zahájit a provést daňovou kontrolu. Je přitom nepochybné, že postup, který celní úřad jako správce daně v souzené věci zvolil, takové požadavky nesplňoval, avšak žalovaný v rámci odvolacího řízení v souladu s ustanovením § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků tyto vady odstranil.

V této souvislosti krajský soud dále poznamenal, že případné nedostatky předkládací zprávy (zpracované celním úřadem a adresované žalovanému spolu s odvoláním, za účelem jeho dalšího posouzení) nemohou nic změnit na tom, že odvolací orgán je podle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků povinen přezkoumat odvoláním napadené rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání, přitom může výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně. Za této situace tedy nemohou mít případné nedostatky předkládací zprávy, stejně jako skutečnost, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí případně nevypořádal s odvolacími námitkami, které se týkaly obsahu předkládací zprávy, vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí o věci samé. Proto také, pokud celní úřad v předkládací zprávě mylně označil interní pravidla Generálního ředitelství cel za pomůcky, nemění to nic na skutečnosti, že v projednávané věci byla stanovena spotřební daň dokazováním a žalovaný v odvolacím řízení správně postupoval podle § 50 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, nikoli podle § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Spotřební daň bylo možno stanovit přesně a spornou byla pouze otázka, zda předmětné zboží je tabákem ke kouření podléhajícím spotřební dani či nikoliv.

Námitkami proti zajištění zboží se krajský soud blíže nezabýval, neboť uvedl, že stěžovatelka byla poučena o možnosti odvolání proti rozhodnutí o zajištění zboží, a proto tyto námitky měla uplatnit u Celního úřadu Šumperk, který provedl kontrolu a zajištění zboží, nikoliv v rámci daňového řízení o výměření spotřební daně.

V návaznosti na hmotněprávní námitky týkající se toho, zda předmětné zboží je skutečně tabákem ke kouření podléhajícím spotřební dani či nikoliv, krajský soud považoval za vhodné doplnit dokazování praktickou zkouškou naplnění tabáku do cigaretové dutinky a následným vykouřením takto zhotovené cigarety. Z dosavadního

dokazování totiž nebylo postaveno najisto, zda uvedený tabák lze kouřit při naplnění do cigaretových dutinek, což je jeden z běžných způsobů spotřeby tabáku ke kouření. Ohledně této skutečnosti proti sobě stál odborný posudek celně technické laboratoře Generálního ředitelství cel, doplněný znaleckým posudkem Státní zemědělské a potravinářské inspekce, na straně jedné a stanovisko znalce Ing. Jinocha na straně druhé.

Námitkami zpochybňujícími odbornost zpracovatelů jednotlivých odborných posudků se krajský soud nezabýval, neboť všichni dospěli po skutkové stránce ke stejným závěrům s výjimkou skutečnosti, zda uvedený tabák lze vykourit při naplnění do cigaretových dutinek, což bylo ověřeno právě provedenou praktickou zkouškou.

Praktickou zkoušku provedl při jednání soudu zaměstnanec celně technické laboratoře, který použil vzorek tabáku GOLEM EXTRA SMĚS zajištěný u stěžovatelky, jež s využitím pístové plničky dutinek Garant, tj. stejného typu plničky, který použila celně technická laboratoř při vypracování odborného posudku ze dne 21. 4. 2006, naplnil vzorek předmětného tabáku do cigaretové dutinky, a to bez jakéhokoliv zpracování. Takto zhotovenou cigaretu následně vykouril, přičemž cigareta hořela i při přerušení tahu, pouze jednou došlo v důsledku vypadnutí popelu k zhasnutí cigarety. Krajský soud tedy vzal na základě provedené zkoušky, která vyvrací závěry znalce Ing. Jinocha, jednoznačně za prokázáno, že tabák GOLEM EXTRA SMĚS je možné kouřit (je způsobilý ke kouření) bez dalšího zpracování. Jako nepodstatné v tomto směru označil námitky stěžovatelky, že osoba provádějící zkoušku kouř „nešlukovala“ a neodklepávala popel z cigarety do popelníku.

Pro závěr, že tabák GOLEM EXTRA SMĚS je tabákovým odpadem ve smyslu § 101 odst. 3 písm. c) bod 2. zákona o spotřebních daních dle názoru krajského soudu, chybí ve správním spise jakýkoliv podklad, neboť ani celně technická laboratoř v odborném posudku ze dne 21. 4. 2006 žádným způsobem nezdůvodnila, na základě čeho dovodila, že se má jednat o „tabákový zbytek (odpad)“, tj. vedlejší produkt při jiném zpracování tabáku. Proto se krajský soud přiklonil k závěru, že se jedná o jinak dělený tabák, který splňuje všechny charakteristiky ustanovení v § 101 odst. 3 písm. c) bod 1. zákona o spotřebních daních. Tato skutečnost však nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného, neboť u obou kategorií tabáku ke kouření („tabákového odpadu“ i „jinak děleného tabáku“) je stejná sazba spotřební daně. Současně krajský soud poznamenal, že s ohledem na znění § 101 odst. 3 písm. c) bod 1. zákona o spotřebních daních není pro posouzení otázky, zda tabák GOLEM EXTRA SMĚS je tabákem ke kouření, významný deklarovaný účel použití (v daném případě vykuřování skleníků), nýbrž skutečnost, zda je (objektivně) způsobilý ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování.

Závěrem krajský soud konstatoval, že na zákonnost napadeného rozhodnutí neměla vliv ani skutečnost, že vzorky ze zajištěného zboží byly odebrány bez vědomí a účasti stěžovatelky, které nebyl předán ani referenční vzorek. S výjimkou posudku celně technické laboratoře totiž obě strany jinak argumentovaly odbornými posudky, které byly vypracovány na základě analýz prováděných na vzorcích zboží zajištěných u jiných subjektů než u stěžovatelky, vždy se však jednalo o druhově stejné zboží prodávané pod

obchodním názvem GOLEM EXTRA SMĚS, pocházející od stejného dodavatele, a to společnosti L.T. B. C., spol. s r. o.

V kasační stížnosti uplatnila stěžovatelka důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., jejichž naplnění spatřuje v následujících skutečnostech, jenž lze – při respektování jejich vzájemné provázanosti – rozdělit do následujících bloků obsahujících jednotlivé stížní námítky.

1) Jako první stěžovatelka namítla nesprávnost posouzení právní otázky krajským soudem, pokud v napadeném rozsudku je s odkazem na § 71 a § 72 s. ř. s. uvedeno, že se krajský soud nemohl zabývat žalobními body, které stěžovatelka zcela nově uplatnila až v replice k vyjádření žalovaného ze dne 16. 4. 2008. Tato replika totiž v kontextu postupů uplatněných vůči stěžovateli celními orgány a v kontextu žalobních námitek, v souladu s § 74 odst. 1 s. ř. s., reagovala na sdělení žalovaného, prezentovaná v rámci jeho vyjádření k žalobě. Po stěžovateli proto dle jejího názoru nelze spravedlivě požadovat, aby se již v rámci žaloby vyjadřovala k něčemu, co jí ještě není známo.

2) Stěžovatelka se dále domnívá, že nezákonnost postupu celního úřadu rozhodujícího v I. stupni byla takového rozsahu, že ji již nebylo možno napravit žádným postupem odvolacího orgánu (ani odstraněním vad prvostupňového řízení, ani doplněním dokazování). S odkazem na § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků tvrdí, že žalovaný byl povinen přezkoumat odvoláním napadené rozhodnutí, tj. platební výměr, namísto toho však zcela a bezezbytku suploval činnost prvoinstančního správce daně, přičemž své rozhodnutí vydávala za přezkum platebního výměru. Neuplatnil přitom vůči stěžovateli institut vytýkácího řízení (§ 43 zákona o správě daní a poplatků), ani institut řádného dokazování (výzvou dle § 31 zákona o správě daní a poplatků), ani daňovou kontrolu (§ 16 zákona o správě daní a poplatků). Vynechání daňové kontroly považuje stěžovatelka za zcela účelové, neboť celní orgány ani nemínily prostřednictvím řádného dokazování zjistit náležitě skutkový stav, když o tom, jak na předmětnou tabákovou surovinu nahlížet (tedy hodnotit ji rovnou jako tabákový výrobek, bylo nelegitimně „rozhodnuto“ již Generálním ředitelstvím cel – prostřednictvím tzv. stanovisek. Ta vznikla na základě „dohody“ vrcholných služebních funkcionářů Celní správy České republiky z dubna roku 2005, byla „odsouhlasena“ vedením Generálního ředitelství cel a následně distribuována podřízeným celním úřadům, které dle těchto stanovisek ve velké míře (nikoliv všechny) postupovaly. Zápis o této dohodě je dle stěžovatelky v dispozici celní správy a v této souvislosti proto požádala Nejvyšší správní soud, aby žalovanému uložil tento zápis pro účely kasační stížnosti předložit.

V tomto ohledu se stěžovatelce jeví jako případný odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 9 Afs 137/2007, protože před uložením daňové povinnosti stěžovateli nebyl ze strany celních orgánů dodržen zákonný proces, při kterém by jí byla garantována její procesní práva; z citovaného rozsudku je totiž zřejmé, že kontrolované osoby – potenciální plátcí spotřební daně, se teprve po provedeném důkazním řízení v závislosti na kontrolních zjištěních stanou či naopak nestanou plátcí spotřební daně.

Pokud jde o doplňování daňového řízení v rámci řízení odvolacího, nelze ho připustit tehdy, jestliže by se mělo týkat rozsáhlého okruhu skutečností významných

pro řádné stanovení daňové povinnosti, kterými se prvoinstanční správce daně nezabýval. K tomu však v daném případě došlo, z čehož stěžovatelka dovozuje, že rozhodnutí žalovaného je ve svých důsledcích protiprávním aktem vydaným pouze v jediném stupni. Dle právního názoru stěžovatelky tak krajský soud nedodržel právní kontinuitu, založenou na principu zákonnosti a dvojinstančnosti daňového řízení, když shledal platební výměr v souladu se zákonem. Správnost platebního výměru byla validována rozhodnutím žalovaného, ačkoliv věděl, že platební výměr byl vydán v rozporu se zákonem.

3) Dle tvrzení stěžovatelky jí navržené podklady nebyly co do jejich obsahu konfrontovány s podklady, jež opatřil žalovaný, a byly pouze účelově odmítnuty. Jako účelové v této souvislosti namítá odmítnutí znaleckého posudku soudního znalce 94/2005 a odborných stanovisek soudního znalce 2005/03, 2005/04, 2005/05 a laboratorního posudku č. j. 0324-8/KJ/05, jež se vztahují ke zboží stejných vlastností a charakteristik, jako bylo zboží, zajištěné stěžovatelce Celním úřadem Šumperk. Žalovaný tedy dle jejího názoru relevantně nekonfrontoval skutková zjištění a právní závěry v kontextu obsahu daňového spisu, což krajský soud ponechal bez povšimnutí. Poukázala přitom na to, že celně technická laboratoř Generálního ředitelství cel neměla a dosud nemá znalecké oprávnění k posuzování tabákových výrobků. Její „odborné“ posudky tak nemají rovnocennou důkazní hodnotu a žalovaný neprovedl řádné dokazování.

Současně stěžovatelka poukázala předkládací zprávu, která dle jejího názoru dokládá nezákonnosti postupu správce daně, jakož i to, že v daném případě byla daň uložena podle pomůcek, nikoli na základě dokazování. Domnívá se, že tvrzení správce daně obsažené v předkládací zprávě, dle něhož byl základ daně zjištěn podle pomůcek, není chybou v psaní, ale z pohledu celního úřadu logickým vyústěním jím uplatněného postupu následujícího stanoviska Generálního ředitelství cel. Žalovaný byl proto povinen přezkoumávat zákonnost užití pomůcek ve smyslu § 50 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků.

4) Dále stěžovatelka v doplnění kasační stížnosti napadla nesprávné posouzení charakteru a kvalifikaci předmětné tabákové suroviny, kterou krajský soud zhodnotil jako jinak dělený tabák ve smyslu § 101 odst. 3 písm. c) bod 1) zákona o spotřebních daních. Na základě popisu jednotlivých fází úpravy tabákové rostliny (příprava a zpracování), které nelze zaměňovat a slučovat, přitom konstatuje, že je nezbytné rozlišovat mezi producentem tabáku a výrobcem tabákových výrobků. Dále konstatuje, že v případě jinak děleného tabáku ve smyslu čl. 5 odst. 1 směrnice 59/95/ES, resp. § 101 odst. 3 písm. c) bod 1) zákona o spotřebních daních se jedná již o zpracovaný tabák, což vyplývá ze závazného dokumentu evropského práva, a sice z vysvětlivky ke kombinované nomenklatuře Evropských společenství (2008/C 133/01, kapitola 2401). Jako nepřipadnou a nesouladnou se skutečností proto stěžovatelka považuje interpretaci krajského soudu, dle které jsou částice listů, pocházející z procesu odžilování (úpravy z fáze „přípravy“ tabáku) svými vlastnostmi stejné s tabákovým výrobkem, který je označován jako tabák ke kouření, jinak dělený a kvalifikovaný ve smyslu výše citovaných ustanovení směrnice a zákona o spotřebních daních. Vychází přitom dle svého vyjádření z doložitelného faktu, že autentické zboží, které je předmětem sporu, je surovým, odžilovaným tabákem typu Flue Cured Virginia, do kterého prokazatelně nebylo

zasazeno žádným technologickým vstupem zpracování, a že toto zboží bylo a je obchodováno na území Evropského společenství jako zboží kapitoly 2401 – surový nezpracovaný tabák – nezatížené spotřební daní.

5) Ve vztahu k rozhodnutí Celního úřadu Šumperk o zajištění zboží stěžovatelka poznamenala, že se jedná o rozhodnutí, které je samotnými celními orgány, ale i ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu, vydáváno za opatření předběžné povahy, a jako takové je ve smyslu § 70 písm. b) s. ř. s. vyloučeno ze soudního přezkumu. Bylo tedy dle názoru stěžovatelky povinností krajského soudu se uplatněnou žalobní námitkou zabývat, protože rozhodnutí o zajištění by nemohlo být předmětem samostatného soudního přezkumu a jeho nezákonnost, resp. nezákonnost postupu celních orgánů při zajištění jejího majetku stěžovatelka namítala od počátku.

V návaznosti na postup celních orgánů při zajištění zboží stěžovatelka poukázala rovněž na to, že vzorky zboží byly odebrány bez jejího vědomí a bez její přítomnosti. Tím nebylo umožněno uplatnit procesní práva stěžovatelky, která neakceptuje autenticitu vzorku, o němž je celními orgány tvrzeno, že byl odebrán ze zboží, jež je předmětem sporu. Tvrzení, že se jedná o autentické zboží, je založeno pouze na tvrzení celních orgánů, které zcela proti stěžovatelce jednájí protiprávně s cílem zdanit předmětné zboží „za každou cenu“, bez ohledu na právní předpisy. Ani žalovaný ani krajský soud námitku přitom námitku stěžovatelky, dle které celními orgány deklarovaný vzorek zboží byl proveden bez jejího vědomí a přítomnosti, relevantně nevypořádaly.

Z tohoto titulu také stěžovatelka napadá demonstraci kouření provedenou během jednání v soudní síni dne 23. 4. 2008 a současně poukazuje na nekonzistentní postup krajského soudu, který na jedné straně ponechal bez povšimnutí stěžovatelkou namítaný posudek celně technické laboratoře PH0110F (vztahující se ke zboží Golem směs Extra a osvědčující nezpůsobilost ke kouření této tabákové suroviny), aniž by bylo zjišťováno, zda se jedná či nikoliv o zboží svými vlastnostmi stejné jako zboží zajištěné stěžovatelce; na druhé straně přitom akceptuje v případě posudků Státní zemědělské a potravinářské inspekce a Ing. Jinocha (což je dle stěžovatelky samo o sobě správné), že zkoumané zboží, k němuž se tyto dva posudky vztahují, nebylo odebráno přímo od stěžovatelky.

S ohledem na shora uvedené skutečnosti stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření k předložené kasační stížnosti odmítl závěry stěžovatelky ohledně nezákonnosti svého procesního postupu a poznamenal, že odvolací orgán je povinen zhodnotit, zda provedené dokazování je dostatečné. Jestliže shodně jako v předmětném případě vycházel celní úřad ze stavu zajištěných tabákových výrobků a interních stanovisek nadřízených orgánů k těmto tabákovým výrobkům, nelze než uvést, že zde bylo nutno doplnit další důkaz. Tím byl bezpochyby výsledek odborného posouzení celně technické laboratoře při Generálním ředitelství cel, který byl celnímu úřadu doručen až následně po vydání platebního výměru. Ostatně tomuto výkladu dle žalovaného svědčí i judikatura Nejvyššího správního soudu, konkrétně rozsudek ze dne 2. 2. 2006, č. j. 2 Afs 111/2005 - 74, který se zabývá otázkou dokazování na úrovni

odvolacího orgánu a dále pak otázkou stanovení daně podle pomůcek ve vztahu k odvolacímu řízení.

V této souvislosti žalovaný rovněž uvedl, že ve sledovaném případě není pochyb, že daň byla stanovena dokazováním. Názor stěžovatelky, že tomu tak nebylo, považuje za zmatečný, s oporou pouze ve formulaci předkládací zprávy a nikoli ve faktickém postupu za strany celního úřadu či žalovaného.

K odmítnutí znaleckého posudku Ing. Jinocha žalovaný poznamenal, že není sporné to, že jmenovaný znalec uvedl nepravdivé informace o laboratoři provádějící zkoušky, pokud ji neoprávněně označil za laboratoř akreditovanou pro potřeby zkoumání tabáku. Nicméně žalovaný dle svého vyjádření zajistil další důkazy svědčící možnosti spotřebovat předmětný tabák kouřením a završil tento důkazní stav i navrženým a úspěšným provedením zkoušky kouření před soudem. K porušení zásady součinnosti s účastníkem řízení přitom dle jeho názoru nedošlo, neboť nedostatek součinnosti ze strany celního úřadu odstranil a dal stěžovatelce možnost uplatnit její procesní práva během řízení.

Závěrem, k tvrzení stěžovatelky, že se jedná o surový, odžlíněný tabák typu Flue Cured Virginia, do něhož údajně nebylo prokazatelně zasaženo žádným technologickým vstupem zpracování, dodal následující:

Žalovaný ani celní úřad netvrdil, že bylo prokázáno zpracování surového tabáku na straně stěžovatelky. Celní orgány neoznačily stěžovatelku jako plátce daně pro realizovanou výrobu vybraných výrobků. V této souvislosti žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2005, č. j. 5 Afs 161/2004 - 66, který se zabýval posouzením úpravy surového tabáku u shodného tabákového výrobku s tím, že se zde jasně definuje rozdíl mezi tabákovou surovinou dodávanou k dalšímu zpracování, např. v žocích o váze 80 kg, a finálním výrobkem v balení pro maloobchodní prodej. Tvrzení stěžovatelky, že nebylo provedeno na tabákové surovině žádné zpracování, je tak podle názoru žalovaného zavádějící, protože tímto popírá vlastní výrobu u svého dodavatele L. T. B. C., kdy deklarovaným výrobkem je tabák na vykuřování skleníků. Je totiž nepochybné, že subjekt, který zpracuje tabákovou surovinu do podoby finálního výrobku údajně k „vykuřování skleníků“, provedl zpracování tabáku a takto vyrobený výrobek distribuoval jako výrobek od původně dovezené suroviny odlišný. Dle žalovaného tak byly naplněny podmínky výroby tabákových výrobků, surový tabák byl zpracován a je z hlediska posouzení předmětu daně nepodstatné v kolika fázích a u kolika zpracovatelů. Odkázal přitom na ustanovení § 2 písm. e) zákona č. 587/1992 Sb. o spotřebních daních, podle něhož je výrobou vybraných výrobků proces, při kterém vybraný výrobek vznikne nebo dozná změn ve své podstatě či ve vnější úpravě. Z této dikce vycházel dle žalovaného i Ústavní soud v nálezu sp. zn. ÚS 157/97, jenž pojmu výroba přikládá širší význam: „... nejde jen o samostatný technologický proces vzniku výrobku, při němž dochází ke změně jeho vnitřních vlastností, ale též o postup, kdy finální produkt je odlišný od produktu původního jen v důsledku své vnější úpravy, změny. Vnější úpravou může být nepochybně i jeho nové pojmenování, jež signalizuje jeho nové určení, jež je rozdílné od určení výrobku původního.“



Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je částečně důvodná.

Stěžovatelka uvedla důvody kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., jejichž naplnění specifikovala v obsahu kasační stížnosti, z něhož Nejvyšší správní soud vycházel a v návaznosti na jednotlivé shora strukturované námitky stěžovatelky uvádí následující:

Ad 1) První námitka směřuje proti postupu krajského soudu, jenž s odkazem na § 71 odst. 2 v návaznosti na § 72 odst. 1 s. ř. s. uvedl, že se nemohl zabývat namítaným rozporem definice „ostatního tabáku“ podle § 101 odst. 3 zákona o spotřebních daních se směrnicí Rady 95/59/ES ani porušením zásady dvojinstančnosti daňového řízení, neboť se jedná o nově uplatněné žalobní body, které nebyly uplatněny v žalobě.

Pokud jde o část námítky směřující do nesprávné implementace výše uvedené směrnice, je nutno konstatovat, že stěžovatelce nic nebránilo tuto námitku uplatnit v zákonem stanovené lhůtě. Pokud totiž stěžovatelka v žalobě sama vymezila jako předmět sporu otázku, zda: „*odřepíkovaný tabák FCV (Flue Cured Virginia), zakoupený žalobkyní pod obchodním názvem GOLEM SMĚS EXTRA ve 150 g balení, má či nemá charakter tabákových výrobků ve smyslu ustanovení § 101 zák. č. 353/2003 Sb., podléhající povinnosti značení tabákovou nálepkou ve smyslu ustanovení § 114 zák. č. 353/2003 Sb., a tudíž spotřební dani* (citace ze strany 1 a 2 žaloby), pak ji nic nebránilo vyjádřit se také k zákonnému vymezení kategorie „ostatní tabák“ definované v § 101 z pohledu komunitárního práva, případně k jí tvrzené nesprávné implementaci příslušné směrnice a v tomto důsledku i vyloučení jejího zboží z kategorie „ostatní tabák“ .

Práva na soudní ochranu je nezbytné se domáhat stanoveným způsobem (čl. 36 Listiny základních práv a svobod), přičemž omezení práva na rozšíření žaloby podle současné právní úpravy (§ 71 odst. 2 s. ř. s.) je interpretovatelné v ústavních mezích. Ústavní soud se danou problematikou zabýval v řadě svých rozhodnutí, a to jak ve vztahu k předchozí právní úpravě správního soudnictví, která je obsahově prakticky shodná s právní úpravou současnou (§ 250h odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2002, např. rozhodnutí pod sp. zn. I. ÚS 164/97, Pl. ÚS 12/99, III. ÚS 631/99 či II. ÚS 392/01), tak ve vztahu k současné právní úpravě (např. II. ÚS 529/05 a I. ÚS 531/05), a opakovaně potvrdil, že žalobce sice může měnit rozsah, v jakém rozhodnutí správního orgánu napadá a uvádět příslušné důvody (tzv. žalobní body), avšak rozšiřovat je může pouze do konce lhůty stanovené zákonem pro podání žaloby. Zmeškání lhůty nelze prominout, a proto není možné po jejím uplynutí vznášet v průběhu řízení další výhrady proti správnímu rozhodnutí.

To znamená, že k žalobním bodům, které byly uplatněny později, soud nemůže přihlížet. S ohledem na skutečnost, že nesprávná implementace příslušné směrnice byla

krajskému soudu namítána až podáním ze dne 16. 4. 2008, doručeném krajskému soudu dne 17. 4. 2008; jedná se o nepřipustný žalobní bod a krajský soud se jeho nevyřazením nedopustil nezákonného postupu. Dále je nutno konstatovat, že spotřební daň nebyla stěžovatelce doměřena z důvodu zařazení předmětného zboží do kategorie „ostatní tabák“.

Na druhou stranu je však třeba také upozornit žalovaného, že povinností správních orgánů je opatřit své rozhodnutí řádným odůvodněním, jenž nelze nahrazovat ani vyjádřením k žalobě ani vyjádřením ke kasační stížnosti (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2003, č. j. 1 A 629/2002 – 25, publikovaný pod č. 73/2004 Sb. NSS, veškerá zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

Stěžovatelka dále krajskému soudu vytýká, že se nevyřadil s její námitkou, týkající se porušení zásady dvojinstančnosti neboli dvoustupňového řízení. Kasační soud nesdílí v této otázce závěr krajského soudu, dle něhož námitka byla podána opožděně. Zmíněná zásada totiž vyjadřuje obecné oprávnění účastníků řízení napadnout rozhodnutí správního orgánu prvního stupně řádným opravným prostředkem a jako taková byla implicitně zahrnuta v rámci opakovaných výtek vůči postupu žalovaného odvolacího orgánu, jenž řízení proběhlé před celním úřadem významně doplňoval a odstraňoval jeho vady. Za dané situace by tedy pominutí této námitky představovalo přepjatý formalismus při posuzování náležitostí žaloby ve správním soudnictví neodpovídající principu materiálního právního státu (srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003 - 56, publikované pod č. 534/2005 Sb. NSS, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

V tomto kontextu je nutno posuzovat také napadený rozsudek krajského soudu, který se s namítaným porušením zásady dvojinstančnosti v zásadě vypořádal, pokud konstatoval, že žalovaný odvolací orgán procesní pochybení celního úřadu napravil a postupoval v souladu s § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků – blíže ad) 2. Také tuto druhou část námitky lze tedy uzavřít s tím, že krajský soud ve stěžovatelkou namítaném ohledu žádným způsobem nepochybil.

Ad 2) Další námitky již směřují do postupu žalovaného odvolacího orgánu; stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že tento mohl zhojit nezákonný postup celního úřadu, neboť jeho činnost bezesbytku nahrazoval a nedodržel tak dle stěžovatelky právní kontinuitu založenou na principu zákonnosti a dvojinstančnosti daňového řízení.

Tyto námitky nejsou důvodné. Skutečnost, že žalovaný odvolací orgán z procesních důvodů nezrušil napadené rozhodnutí a nevedl nové řízení tak, jak stěžovatelka de facto požaduje, nevede sama o sobě k závěru nezákonného postupu žalovaného, a to i přesto, že vyměření spotřební daně probíhalo mimo rámec daňové kontroly a stěžovatelka do vydání nepravomocného platebního výměru nebyla přítomna celé řadě úkonů.

Správní orgány se nemohou nikterak zprostit své povinnosti jednat při správě daně v daňovém řízení v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, jež je zakotvena v § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Proto také v daňovém řízení odvolací orgán není vázán jen návrhy odvolatele, ale může v případě, kdy vyjdou v průběhu odvolacího řízení najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, k těmto při svém rozhodování přihlídnout. Dále je oprávněn daňové řízení doplňovat a odstraňovat vady řízení, to může činit odvolací orgán sám nebo prostřednictvím správce daně prvního stupně (§ 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků). 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 stěžovatelčích práv 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 prvního stupně, je na jeho úvaze, kterou možnost zvolí, vždy se tak musí ovšem dít 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 totiž je, že i při doplnění řízení musí být respektováno právo daňového subjektu na součinnost, přestože toto právo bude zpravidla lépe zajištěno při doplnění řízení v dosahu daňového subjektu, tedy u správce daně prvního stupně, nelze říci, že pokud se tak nestalo, jednal odvolací orgán v rozporu se zákonem a zásadou dvojinstančnosti daňového řízení.

Rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí a vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je totiž vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu v řízení, které jeho vydání předcházelo, proto odstraní správce daně prvního stupně autoremedurou (§ 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků) nebo odvolací orgán postupem podle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75).

V projednávané věci bylo postupováno dle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a z hlediska postavení stěžovatelky považuje zdejší soud za podstatné, že žalovaným odvolacím orgánem bylo respektováno její právo na součinnost a stěžovatelka mohla tudíž plně uplatnit svá procesní práva. Za dané situace proto není opodstatněné dovolávat se rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2008, pod sp. zn. 9 Afs 137/2007. Ze správního spisu je totiž zřejmé, že celý postup správce daně směřoval ke kontrole zdanění skladovaných vybraných výrobků a přestože z jeho strany došlo k závažným pochybením, v návaznosti na postup žalovaného odvolacího orgánu (v jehož rámci se stěžovatelka seznámila se spisovým materiálem, vyjádřila k provedeným důkazům, opakovaně své odvolání doplnila atd.) nelze říci, že by stěžovatelka byla krácena na svých právech garantovaných zákonem, zejména pak na právu kvalifikované obrany

tak, jako tomu bylo v případě shora citovaného rozsudku. Ostatně stěžovatelka ani žádné konkrétní procesní právo, které by v jejím případě bylo porušeno, neuvedla, neboť opakovaně poukazovala pouze na pochybení ze strany celního úřadu, která však byla, jak správně uvedl krajský soud, zhojena postupem odvolacího orgánu, jež provedl řádné dokazování vycházející přitom z toho, že základním procesním předpisem je zákon o správě daní a poplatků, podle kterého celní orgány při správě daní postupují, ledaže by sám zákon o spotřebních daních stanovil jinak (viz § 138 zákona o spotřebních daních, který výslovně stanoví, že v řízení ve věcech upravených tímto zákonem se postupuje podle zvláštního právního předpisu upravujícího správu daní, pokud tento zákon nestanoví jinak).

Ad 3) Ve věci stěžovatelkou namítaného odmítnutí jí předložených podkladů (znaleckého posudku Ing. Jinocha a jeho odborných stanovisek), je nutno konstatovat, že žalovaný odůvodnil nepřihlídnutí k tomuto důkazu jednak tím, že Ing. Jinoch není soudním znalcem pro tabák, který je samostatným znaleckým oborem, ale soudním znalcem v oboru potravinářství a chemie a dále pak tím, že si opatřil dostatek důkazů, tj. odborný posudek ze dne 21. 4. 2006, sp. zn. PH0496/06, zpracovaný celně technickou laboratoří Generálního ředitelství cel, doplněný znaleckým posudkem Státní zemědělské a potravinářské inspekce, které potvrzovaly zákonnost zdanění vybraného výrobku.

Nejvyšší správní soud připomíná zásadu volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků), dle které nejsou stanovena pravidla, pokud jde o míru důkazů potřebných k prokázání dokazované skutečnosti a není stanovena důkazní síla (věrohodnost) každého důkazního prostředku. Na druhou stranu se však správní orgány nemohou vyhnout své povinnosti náležitě zjistit skutkový stav bezdůvodným odmítáním navržených důkazních prostředků. Správce daně je proto povinen zhodnotit všechny navržené důkazní prostředky a to podle svého volného uvážení, rozhodnout které důkazy provede, náležitě odůvodnit z jakého důvodu určité důkazy neprovede a provedené důkazy vyhodnotit a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, přičemž současně přihlídně ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Z odůvodnění rozhodnutí pak musí být jednoznačné, zda a jaké všechny důkazy byly provedeny, jak byly hodnoceny a proč byly některé odmítnuty (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 7 Afs 130/2006 - 75, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

V souzené věci je nesporné, že všichni zpracovatelé odborných posudků se shodli na popisu vzhledu tabáku GOLEM EXTRA SMĚS (nepravidelné zlomky odřepíkovaných a vyžilovaných tabákových listů různé šířky a délky) a dále na tom, že tento tabák nelze kouřit při ručním ubalení do cigaretového papírku a při naplnění do lulky. Mezi zpracovateli jednotlivých odborných posudků však byl spor, zda lze uvedený tabák kouřit při naplnění do cigaretových dutinek, a tento spor byl řešen doplněním dokazování v soudní síni, a to praktickou zkouškou naplnění tabáku do cigaretové dutinky a následným vykouřením takto zhotovené cigarety. Dokazování tedy bylo provedeno přímo před krajským soudem při ústním jednání, a sice provedením praktické zkoušky ze strany zaměstnance celně technické laboratoře Generálního ředitelství cel (obrazový záznam provedené zkoušky kasační soud shlédl), jež prokázala, že tabák GOLEM EXTRA SMĚS je způsobilý ke kouření bez dalšího zpracování.

Stěžovatelka po celou dobu řízení namítala zejména procesněprávní námitky, k údajně nesprávnému zařazení tabáku mezi vybrané výrobky uváděla, že se jednoznačně nejedná o tabákový odpad ani o tabák způsobilý ke kouření. Krajský soud stěžovatelce přisvědčil v tom smyslu, že pro zařazení předmětného zboží mezi tabákový odpad chybí ve spisovém materiálu relevantní podklady, nicméně tvrzení stěžovatelky, že se jedná o tabák nezpůsobilý ke kouření bylo jednoznačně vyvráceno. Neustále se opakující námitky stěžovatelky o odmítnutí závěrů vycházejících ze stanoviska Ing. Jinocha jako důkazních prostředků prokazujících, že se jedná o tabák nezpůsobilý ke kouření, tak nejsou pro věc relevantní.

K namítanému postavení celně technické laboratoře Generálního ředitelství cel zdejší soud považuje za vhodné připomenout, že smyslem zřízení sítě celně technických laboratoří je právě zajišťování odborných analýz pro účely celního (daňového) řízení a podstatná je tedy jejich náležitá odborná (technická a personální) vybavenost, jen stěžovatelka neúspěšně zpochybňuje.

Zákon č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, ve znění pozdějších předpisů, totiž v § 21 odst. 1 stanoví, že jsou-li v určitém oboru ústavy nebo jiná pracoviště specializována na znaleckou činnost, jsou státní orgány povinny vyžadovat posudky především od nich; dle odst. 3 téhož ustanovení pak seznam těchto ústavů a jiných pracovišť vede ministerstvo spravedlnosti ([www.justice.cz](http://www.justice.cz)), které jako znalecký ústav eviduje rovněž Generální ředitelství cel s rozsahem znaleckého oprávnění mimo jiné i pro laboratorní zkoumání a analýzu potravin, lihu, tabáku a surovin pro jejich výrobu. Lze tedy uzavřít, že posudky vypracované celně technickou laboratoří Generálního ředitelství cel lze považovat za standardní důkazní prostředky, o čemž ostatně svědčí i judikatura Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek ze dne 24. 10. 2007, č. j. 1 Afs 42/2007 – 55, publikovaný pod č. 1493/2008 Sb. NSS).

Námitka poukazující na předkládací zprávu a na to, že v daném případě byla stanovena daň užitím pomůcek, je nepřipadná a zcela vyvrácena, neboť ze spisu, z napadeného rozhodnutí, jakož i ze závěrů krajského soudu je nepochybné, že daň byla stanovena dokazováním. O tom svědčí i důkazní návrhy předkládané ze strany samotné stěžovatelky, jakož i její námitky týkající se nesprávného hodnocení důkazních prostředků správními orgány i krajským soudem.

Ad 4) Další námitkou stěžovatelka brojí proti nesprávnému posouzení charakteru a kvalifikaci předmětné tabákové suroviny. V této souvislosti je vhodné připomenout, že s ohledem na to, že posuzované zboží splňovalo všechny charakteristiky stanovené v § 101 odst. 3 písm. c) bod 1) zákona o spotřebních daních, nemělo dle závěru soudu nesprávné zařazení posuzovaného zboží jako tabákový odpad, žádný vliv na doměření spotřební daně.

Stěžovatelka vychází z toho, že jí zabavené zboží představuje surový nezpracovaný tabák, tj. zboží nezatížené spotřební daní. Tuto argumentaci považuje Nejvyšší správní soud za zcela účelovou, neboť je reakcí na dokazování provedené před krajským soudem. Stěžovatelka v žádné z fází předmětného řízení totiž nic takového netvrdila, tvrdila vždy obecně, že nejde o tabák ve smyslu ustanovení § 101 zákona o spotřebních daních,

konkrétně pak pouze to, že jde o výrobek, který není tabákovým odpadem a dále pak, že jde o výrobek, který není způsobilý ke kouření. Pokud jde o vlastní dokazování prováděné před soudem, stěžovatelka namítala, že se neprokázalo, že jde o tabákový odpad, při absurdní argumentaci lze kouřit vše (proto také navrhovala jako důkaz demonstrativní zkoušku „kouření čaje“). K vlastní zkoušce namítala jednak autenticitu použitého vzorku a dále to, že dutinky a plnička, které mají být použity ke zkoušce nebyly v rozhodné době na trhu prodávány, případně, že osoba provádějící zkoušku nešlukovala či neodklepávala popel do popelníku. V žádné ze svých námitek tedy netvrdila, že jde o surový nezpracovaný tabák.

Mimo výše uvedené Nejvyšší správní soud pro úplnost připomíná, že otázkou zpracování, resp. posouzení „výroby“ se již zabýval např. ve svém rozsudku ze dne 24. 6. 2005, č. j. 5 Afs 161/2004 – 66, publikovaném pod č. 1050/2007 Sb. NSS, v němž 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.“*

V uvedeném případě se sice jednalo o věc skutkově odlišnou (naplnění podmínek pro registraci plátce ke spotřebním daním z tabákových výrobků) a vztahující se k předchozí právní úpravě (zákonu č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních), nicméně výchozí premisy citovaného rozsudku lze užít i pro nyní projednávanou věc.

Podle § 3 písm. s) zákona o spotřebních daních se výrobou rozumí proces, při kterém:

1. vybraný výrobek vznikne,
2. z vybraného výrobku, který je předmětem daně, vznikne vybraný výrobek, který je jiným předmětem daně,
3. z minerálního oleje, který je uvedený pod jedním kódem nomenklatury, vznikne minerální olej, který je uveden pod jiným kódem nomenklatury.

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 stěžovatelky, jenž zpracoval tabákovou surovinu do podoby finálního výrobku určeného pro maloobchodní prodej (s deklarovaným použitím pro vykuřování skleníků). Není proto sporu o tom, že se jedná o výrobek odlišný od původního zboží – tabákové suroviny a tvrzení stěžovatelky, že na tabákové surovině nebylo provedeno žádné zpracování, nemůže obstát.

Poslední kasační námitkou je v žalobě namítaný nezákonný postup při zajištění zboží stěžovatelky a jeho vypořádání ze strany krajského soudu. Ze správního spisu kasační soud ověřil, že k zajištění předmětného zboží (GOLEM – extra směs) došlo na základě dvou různých rozhodnutí Celního úřadu Šumperk, a sice:

- rozhodnutí o předběžném opatření ze dne 2. 2. 2006, č. j. 887/06-0962-03-01, vydaného podle § 115 odst. 1 zákona o spotřebních daních v návaznosti na § 115 odst. 3 téhož zákona s tím, že při provádění kontroly zaměřené na značení tabákových výrobků bylo dne 2. 2. 2006 zjištěno skladování, resp. přeprava (ve voze VW Transporter) shora uvedeného zboží bez tabákové nálepky a existuje

tak důvodné podezření, že došlo k porušení § 114 odst. 2 zákona o spotřebních daních;

- rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků ze dne 17. 2. 2006, č. j. 1206/06-0962-25, vydaného podle § 42 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních s tím, že v rámci místního šetření bylo dne 16. 2. 2006 při kontrole přepravy vybraných výrobků (ve voze VW Transporter) zjištěno, že tyto výrobky byly dopravovány spolu s doklady o prodeji, ve kterých byly uvedeny nesprávné a nepravdivé údaje.

Tyto skutečnosti považuje Nejvyšší správní soud za velmi podstatné, a to jak s ohledem na závěry krajského soudu, tak s ohledem na argumentaci zvolenou stěžovatelkou, které je třeba dát za pravdu v tom, že se jedná o rozhodnutí předběžné povahy (srov. k tomu kritéria formulovaná Nejvyšším správním soudem v jeho rozsudku ze dne 29. 3. 2006, č. j. 2 Afs 183/2005 - 64), u nichž je obecně přípustná jejich výluka z přezkumu ve správním soudnictví ve smyslu § 70 písm. b) s. ř. s. (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 3. 11. 1999, sp. zn. Pl. ÚS 8/99, zveřejněný pod č. 153 ve svazku č. 16 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu).

V případě rozhodnutí o zajištění podle § 42 zákona o spotřebních daních však zákonodárce tento typ rozhodnutí výslovně podrobil soudnímu přezkumu, stanovil oprávnění kontrolované osoby podat odvolání a následně dát „podnět k soudnímu přezkoumání“ (§ 42 odst. 6 zákona o spotřebních daních). Rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku podle § 42 zákona o spotřebních daních tedy není vyloučeno z přezkumu ve správním soudnictví. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2006, č. j. 2 Afs 198/2005 – 88, publikovaný pod č. 1536/2008 Sb. NSS: *„Vzhledem k tomu, že zák. o spotř. d. je v tomto případě lex specialis k s. ř. s. a jedná se o předpis stejné právní síly, bude na místě dát přednost jeho textu, který soudní přezkum v daném konkrétním případě zakotvuje. Dalším argumentem pro použití úpravy z zák. o spotř. d. je, že vzhledem k jeho pozdějšímu datu účinnosti je zák. o spotř. d. ve vztahu k s. ř. s. lex posterior. Jakkoli se tedy zákonodárcem zvolené řešení s výslovným připuštěním soudního přezkumu v situaci, kdy se to může zdát ve srovnání s jinými obdobnými instituty (§ 15 odst. 7 d. ř., § 134 odst. 3 zák. o spotř. d.) neobvyklé, je povinností soudu tento zákon respektovat, zvláště s ohledem na zásadu, že v případě pochybností je zapotřebí jakékoli vyluky ze soudního přezkumu interpretovat restriktivně, tj. ve prospěch soudního přezkumu; jiný přístup by ve svých důsledcích mohl být odepřením spravedlnosti – denegatio iustitiae.“*

Ve vztahu k rozhodnutí Celního úřadu Šumperk ze dne 17. 2. 2006 o zajištění vybraných výrobků je tedy udržitelný závěr krajského soudu, který se námitkami proti zajištění zboží blíže nezabýval s tím, že proti rozhodnutí o zajištění měla stěžovatelka uplatnit odvolání u Celního úřadu Šumperk (s případnou možností samostatného soudního přezkumu - viz výše). V případě rozhodnutí Celního úřadu Šumperk ze dne 2. 2. 2006 o předběžném opatření dle ustanovení § 115 zákona o spotřebních daních tomu tak ovšem není; jedná se totiž o jiný právní institut, byť jeho smysl a účel lze obecně spatřovat rovněž v zajištění průběhu a účelu řízení.

Předběžné opatření představuje prozatímní prostředek, který se uplatní v situacích, kdy zajištění účelu řízení vyžaduje ještě před vydáním rozhodnutí ve věci rychlé a účinné řešení, kterým se účastníkům uloží, aby něco vykonali, něčeho se zdrželi či něco strpěli,

nebo jím lze nařídit zajištění věcí, které mají být zničeny nebo učiněny nepotřebnými, anebo jichž je třeba k provedení důkazů. Jde tedy o procesní institut, který má zajistit, aby nedošlo ke zmaření účelu řízení před vydáním rozhodnutí ve věci samé, a jehož aplikace má v kontextu zákona o spotřebních daních své specifické místo jednak v rámci kontroly značení tabákových výrobků [část druhá (zvláštní ustanovení), hlava V. (daň z tabákových výrobků), § 115], a dále v rámci kontroly dodržování zákazu prodeje lihovin a tabákových výrobků [část třetí (omezení prodeje lihovin a tabákových výrobků), § 134]. Naproti tomu institut zajištění vybraných výrobků, popřípadě i dopravního prostředku, který je dopravuje, je v zákoně o spotřebních daních upraven v části první (obecná ustanovení), § 42, a jako takový představuje univerzální procesní institut, jenž lze uplatnit při naplnění zákonem předpokládaných podmínek u všech vybraných výrobků, tedy nejen u tabákových výrobků a lihovin, ale také u minerálních olejů, piva, vína a meziproductů.

Přestože je tedy s ohledem na § 138 zákona o spotřebních daních základním procesním předpisem zákon o správě daní a poplatků, ve vztahu k oprávnění provést kontrolu značení tabákových výrobků má zákon o spotřebních daních samostatnou úpravu stanovenou v § 115, kterou je třeba navíc odlišit od úpravy stanovené v § 42 cit. zákona. Z této distinkce mezi oběma procesními instituty v rámci zákona o spotřebních daních je nutno vycházet a respektovat ji i při zvažování případných možností ochrany práv dotčeného subjektu, což ovšem krajský soud neučinil. Z tohoto pohledu tedy jeho rozhodnutí nemůže obstát a s ohledem na výše uvedené bude nutné posoudit, zda se v případě rozhodnutí, kterým byly stěžovatelce podle § 115 odst. 3 zákona o spotřebních daních zajištěny neznačené tabákové výrobky, jedná o rozhodnutí předběžné povahy, které je dle § 70 písm. b) s. ř. s. ze soudního přezkumu vyloučeno. Pokud by tomu tak bylo, je nutno stěžovatelce poskytnout ochranu v rámci přezkoumávání zákonnosti finálního správního aktu, tj. rozhodnutí ve věci samé, kterým je platební výměr, resp. rozhodnutí žalovaného odvolacího orgánu, a vypořádat její námitky.

Jinými slovy, námitky stěžovatelky proti zajištění zboží formou rozhodnutí o předběžném opatření nelze vypořádat tak, jako to učinil krajský soud, aniž by přitom bylo postaveno najisto, že se jedná o takové rozhodnutí, které je samostatně přezkoumatelné ve správním soudnictví, a že se proti danému rozhodnutí stěžovatelka skutečně měla možnost efektivně bránit.

Pro úplnost je třeba poznamenat, že nastolená otázka dosud nebyla judikaturou Nejvyššího správního soudu řešena a v tomto ohledu tedy nelze posouzení předjímat, nicméně dle dostupných informací zdejšího soudu byla tato otázka již judikována v usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 29. 5. 2008, č. j. 29 Ca 140/2006 – 33, dle kterého: *„Žalobcem bylo napadeno rozhodnutí žalovaného, kterým byly podle ustanovení § 115 odst. 3 zákona o SPD (pozn. – zákona o spotřební dani) zajištěny neznačené tabákové výrobky. Podle věty první citovaného ustanovení, 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. Již ze samotného znění tohoto ustanovení (rozhodnutí o předběžném opatření) je zřejmý předběžný charakter rozhodnutí o zajištění zboží. Předběžný charakter rozhodnutí je pak zřejmý i z dalších ustanovení tohoto zákona (např. ustanovení § 135d odst. 1), z nichž vyplývá, že pokud dochází k zajištění zboží, následuje rozhodnutí o jeho propadnutí či zabrání. Podle ustanovení § 70*



*písm. b) zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), že soudního přezkoumání jsou vyloučeny úkony správního orgánu předběžné povahy. Dle názoru soudu, vydá-li správní orgán při provádění kontroly podle ustanovení § 115 zákona o SPD rozhodnutí o předběžném opatření, ve kterém stanoví zajištění tabákových výrobků, jedná se o rozhodnutí předběžné povahy, u něhož platí kompetenční vyluka podle sbora citovaného ustanovení § 70 písm. b) s. ř. s.“*

Pro úplnost kasační soud uvádí, že se nezabýval námitkami týkajícími se autenticity vzorku použitého při dokazování, přestože se jistě v obecné rovině lze ztotožnit se závěry, které k této námitce uvedl krajský soud, jenž považoval za podstatné, že se jednalo o druhově stejné zboží prodávané pod obchodním názvem GOLEM EXTRA SMĚS (viz poslední strana rozsudku). Bez uzavření námitek směřujících do nezákonného zajištění zboží, však nelze o této otázce učinit jednoznačný závěr.

S ohledem na výše vyslovené závěry byla kasační stížnost shledána částečně důvodnou – ad 5), a proto Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je tento soud podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 26. června 2009

Mgr. Daniela Zemanová  
předsedkyně senátu