



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobkyně: **L. P.**, zastoupená Mgr. Ing. Danielem Keprtou, 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 5. 10. 2009, č. j. 22 Ca 275/2007 - 130,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 10. 2009, č. j. 22 Ca 275/2007 - 130, **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 – platebním výměru 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 jí 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.

V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že v dané věci již rozhodl rozsudkem ze dne 23. 4. 2008, č. j. 22 Ca 275/2007 – 46, který však ke kasační stížnosti stěžovatelky Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 26. 6. 2009, č. j. 9 Afs 88/2008 – 99, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Jakkoli se totiž v citovaném rozhodnutí Nejvyšší správní soud ztotožnil s úvahami a závěry krajského soudu ohledně většiny žalobních námitek (bodů), dospěl k závěru, že kasační stížnost je částečně důvodná, a to ve vztahu k námitce týkající se nezákonného postupu při zajištění zboží stěžovatelky (GOLEM – extra směs) a jejího vypořádání ze strany krajského soudu; ten se danou námitkou vůbec nezabýval a 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 vyměření spotřební daně.

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 č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2006 (dále jen „zákon 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 považoval Nejvyšší správní soud za velmi podstatné, a to jak s ohledem na závěry krajského soudu, tak s ohledem na argumentaci zvolenou stěžovatelkou, které dal částečně za pravdu. Uvedl přitom, že v případě rozhodnutí o zajištění podle § 42 zákona o spotřebních daních 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, publikovaného 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 výluky 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 tedy Nejvyšší správní soud považoval 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), za udržitelný. V případě rozhodnutí Celního úřadu Šumperk ze dne 2. 2. 2006 o předběžném opatření dle ustanovení § 115 zákona o spotřebních daních tomu tak ovšem nebylo; 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 meziproduktů.

Přestože je tedy s ohledem na § 138 zákona o spotřebních daních základním procesním předpisem zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „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 napadený rozsudek nemohl obstát a Nejvyšší správní soud ho zrušil a věc vrátil krajskému soudu s tím, že v dalším řízení 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.

V závěru svého rozsudku Nejvyšší správní soud pro úplnost ještě poznamenal, že se nezabýval námitkami týkajícími se autenticity vzorku použitého při dokazování před krajským soudem, které bylo provedeno praktickou zkouškou ze strany zaměstnance celně technické laboratoře Generálního ředitelství cel, jež prokázala, že tabák GOLEM EXTRA SMĚS je způsobilý ke kouření bez dalšího zpracování. Bez uzavření námitek směřujících do nezákonného zajištění zboží totiž nebylo možné o otázce autenticity použitého vzorku učinit jednoznačný závěr, jakkoli se jistě lze v obecné rovině 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.

Krajský soud vázán shora uvedeným právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.) proto opětovně přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v daně rozhodování správních orgánů (§ 75 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Vedle závěrů, které vyslovil již ve svém původním rozhodnutí a které v návaznosti na obsah kasačních námitek již byly podrobeny přezkumu ze strany Nejvyššího správního soudu a shledány jako nedůvodné (blíže viz rozsudek ze dne 26. 6. 2009, č. j. 9 Afs 88/2008 – 99), krajský soud – s ohledem na vyjádření stěžovatelky ze dne 1. 10. 2009, předložené na začátku ústního jednání před krajským soudem dne 5. 10. 2009, konstatoval následující.

Stěžovatelka zcela nově uplatnila žalobní body týkající se jednak nezákonného opatření znaleckého posudku Státní zemědělské a potravinářské inspekce ze dne 31. 5. 2006 a jednak nepřipustnosti doměření spotřební daně z důvodu neurčitosti a nepřehlednosti právní úpravy. Stěžovatelce přitom nic nebránilo, aby tyto žalobní body uplatnila již v žalobě, a krajský soud se jimi proto nemohl zabývat, neboť správní soudnictví je ovládáno dispoziční a koncentrační zásadou, tzn. že žalobní body lze podle § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s. rozšiřovat jen do konce lhůty pro podání žaloby.

Co se týče rozhodnutí o předběžném opatření, stěžovatelka ve svém vyjádření ze dne 1. 10. 2009 poukázala na to, že z dikce § 115 odst. 1 a 3 zákona o spotřebních daních vyplývá, že tento institut je přípustný 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. Celní úřad Šumperk ovšem v daném případě nevěděl s jistotou, zda zajištěné výrobky jsou tabákovými výrobky či nikoliv. Postupoval proto nesprávně, kdy při faktické aplikaci § 115 zákona o spotřebních daních nebylo postupováno podle odstavce 3 tohoto ustanovení, dle kterého je kontrolní činnost součástí kontroly prováděné v rámci správy daní a uplatní se zde postup pro zajištění věci při správě daní. Za této situace měl Celní úřad Šumperk využít institut zajištění věci podle § 15 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. S tím je však spojena povinnost deklarovat pochybnosti o řádném splnění daňových povinností a poskytnout lhůtu k odstranění takových pochybností (§ 15 odst. 7 věta třetí zákona o správě daní a poplatků). Místně příslušný celní úřad tedy měl uplatnit řádný proces, a to daňovou kontrolu podle § 16 zákona o správě daní a poplatků.

V návaznosti na tyto skutečnosti pak stěžovatelka u jednání dne 5. 10. 2009 uvedla, že proti rozhodnutí o předběžném opatření podle § 115 odst. 1 a 3 zákona o spotřebních daních není přípustné odvolání, a proto proti rozhodnutí Celního úřadu Šumperk ze dne 2. 2. 2006, č. j. 887/06-0962-03-01, odvolání nepodala, přestože v poučení tohoto rozhodnutí bylo uvedeno, že odvolání může podat. Dále zdůraznila, že předmětné rozhodnutí je jako rozhodnutí předběžné povahy vyloučeno ze soudního přezkumu, proto může uplatňovat námitky až v rámci přezkoumávání zákonnosti ve věci samé. S odkazem na své vyjádření ze dne 1. 10. 2009 pak poukázala na to, že rozhodnutí o předběžném opatření bylo vydáno v rozporu se zákonem, a proto jsou nezákonná i všechna navazující rozhodnutí. Pro případ, že by krajský soud dospěl k jinému názoru, poukázala na to, že s ohledem na názor Nejvyššího správního soudu je třeba se zabývat námitkami týkajícími se autenticity vzorku použitého při dokazování, byť se Nejvyšší správní soud v obecné rovině ztotožnil se závěry krajského soudu.

V tomto směru opětovně zdůraznila skutečnosti uvedené rovněž ve vyjádření ze dne 1. 10. 2009, a sice to, že odběr vzorků celními orgány byl uskutečněn bez jejího vědomí a přítomnosti, což tento úkon zatížilo vadou, která celý postup celních orgánů znevěrohodňuje, neboť není zajištěna autentičnost vzorků. Tvrzení celních orgánů, že tato vada neměla vliv na zákonnost dalšího postupu, označila za účelové a poukázala na to, že daný postup byl v rozporu se služebním předpisem č. 41/2004, jenž upravuje technologii odběru vzorků a jenž má povahu závazného vnitřního aktu řízení. Celní orgány jej při své správní praxi ve standardních případech uplatňují a postup vůči stěžovatelce byl proto zatížen svévolí.

K tomu krajský soud konstatoval, že v případě rozhodnutí o předběžném opatření Celního úřadu Šumperk ze dne 2. 2. 2006, č. j. 887/06-0962-03-01, podle § 115 odst. 1 a 3 zákona o spotřebních daních, souhlasí se stěžovatelkou, že se jedná o rozhodnutí předběžné povahy, u kterého platí výluka z přezkumu ve správním soudnictví ve smyslu § 70 písm. b) s. ř. s. Na rozdíl od rozhodnutí o zajištění podle § 42 zákona o spotřebních daních zákonodárce tento typ rozhodnutí nepodrobil výslovnému přezkumu.

Dle krajského soudu lze proto uzavřít, že rozhodnutí o předběžném opatření podle § 115 odst. 1 a 3 zákona o spotřebních daních je vyloučeno z přezkumu ve správním soudnictví. Stěžovatelce by proto obecně bylo možno podle § 75 odst. 2 věty druhé s. ř. s. poskytnout ochranu v rámci přezkoumávání zákonnosti finálního aktu, tj. rozhodnutí ve věci samé, kterým je v daném případě platební výměr, resp. napadené rozhodnutí žalovaného o odvolání proti platebnímu výměru.

Předpokladem tohoto postupu je ovšem podle názoru krajského soudu to, že stěžovatelka vyčerpala řádné opravné prostředky proti danému rozhodnutí o předběžném opatření, připouští-li je zvláštní zákon. Pro soudní přezkum totiž platí zásada subsidiarity, podle které musí účastník správního řízení zásadně vyčerpát všechny prostředky k ochraně svých práv, které má ve své procesní dispozici, a teprve poté se může domáhat soudní ochrany [§ 5 a § 68 písm. a) s. ř. s.]. Krajský soud se proto zabýval posouzením otázky, zda proti rozhodnutí o předběžném opatření podle § 115 odst. 1 a 3 zákona o spotřebních daních jsou přípustné opravné prostředky a zda je stěžovatelka případně vyčerpala.

Zákon o spotřebních daních výslovnou možnost odvolání proti předmětnému rozhodnutí neupravuje, a proto je dle krajského soudu třeba použít obecnou úpravu v zákoně o správě daní a poplatků, z níž dovozuje, že: „*jelikož se v případě rozhodnutí o předběžném opatření podle § 115 odst. 1 a 3 zákona o spotřebních daních jedná o rozhodnutí, které předchází pravomocnému stanovení daňového základu a daně, tak podle § 48 odst. 2 ZS DP (zákon o správě daní a poplatků, pozn. Nejvyššího správního soudu) obecně platí, že proti tomuto rozhodnutí není odvolání přípustné*“. Současně však krajský soud poukázal na § 32 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, dle kterého je-li v poučení připuštěn opravný prostředek i tehdy, kdy jej zákon nepřipouští, projedná se tento opravný prostředek podaný ve shodě s poučením, jako by jej zákon připouštěl. V projednávané věci přitom byla stěžovatelka v poučení rozhodnutí o předběžném opatření Celního úřadu Šumperk ze dne 2. 2. 2006, č. j. 887/06-0962-03-01, poučena, že proti tomuto rozhodnutí může podat odvolání ve lhůtě 30 dnů ode dne, který následuje po dni doručení tohoto rozhodnutí. V souladu s § 32 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků proto měla stěžovatelka možnost podat odvolání proti tomuto rozhodnutí, což neučinila, jak sama uvedla u jednání před krajským soudem dne 5. 10. 2009. S ohledem na výše zmíněnou zásadu subsidiarity se tedy krajský soud nemohl zabývat žalobními námitkami ohledně zajištění zboží ve vztahu k citovanému rozhodnutí Celního úřadu Šumperk.

Nad rámec krajský soud uvedl, že i kdyby se mohl podle § 75 odst. 2 věty druhé s. ř. s. těmito žalobními námitkami zabývat, je třeba vzít v úvahu, že ve lhůtě pro podání žaloby stěžovatelka v tomto směru uplatnila konkrétně pouze jedinou námitku, a to, že v souvislosti se zajištěním zboží došlo k porušení § 15 odst. 7 věty třetí zákona o správě daní a poplatků (nebyla stanovena lhůta pro odstranění pochyb ohledně zajištěných věcí) v návaznosti na § 115 odst. 3 větu druhou zákona o spotřebních daních. Toto pochybení Celního úřadu Šumperk při zajištění zboží formou předběžného opatření ovšem podle názoru krajského soudu nemohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, neboť stěžovatelce byla následně dána dostatečná možnost (a to v průběhu odvolacího řízení proti platebnímu výměru) pro odstranění pochyb ohledně zajištěných věcí.

K dalším námitkám stěžovatelky uplatněným ve vyjádření ze dne 1. 10. 2009, dle kterých: (i) rozhodnutí o předběžném opatření podle § 115 odst. 1 a 3 zákona o spotřebních daních lze vydat pouze v situaci, kdy je kontrolní orgán schopen jasně stanovit, že předmět kontroly je bez pochybností tabákovým výrobkem podléhajícím spotřební dani, a (ii) obsah protokolu o zajištění ze dne 2. 2. 2006, č. j. 887/06-0962-03, svědčí o tom, že vůči ní bylo postupováno na základě nelegitimních pokynů z nadřízeného celního ředitelství, krajský soud konstatoval, že byly poprvé uplatněny až v daném vyjádření, tj. po uplynutí lhůty pro podání žaloby, a proto se těmito námitkami podle § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s. nemůže zabývat.

Dále krajský soud poukázal na doplnění dokazování během jednání, ke kterému došlo praktickou zkouškou naplnění tabáku do cigaretové dutinky a následným vykouřením takto zhotovené cigarety. Při praktické zkoušce byl použit vzorek tabáku GOLEM EXTRA SMĚS zajištěný u stěžovatelky (viz žádost žalovaného o zajištění vzorku ze dne 8. 4. 2008 a postoupení vzorku Celním úřadem Šumperk z téhož dne). Praktickou zkoušku provedl zaměstnanec celně technické laboratoře, který za použití 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 vykouřil, 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, za jednoznačně prokázané, že tabák GOLEM EXTRA SMĚS je možné kouřit (je způsobilý ke kouření) bez dalšího zpracování. To ostatně ve svém zrušujícím rozsudku potvrdil i Nejvyšší správní soud, dle kterého: „...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.“

Za této situace krajský soud posoudil jako nadbytečný návrh stěžovatelky na doplnění dokazování opakováním demonstrativní zkoušky kouření osobou zajištěnou stěžovatelkou, případně soudem, a to za použití materiálu, který bude ztotožněn s materiálem zajištěným u stěžovatelky.

K samotné skutečnosti, že vzorky ze zajištěného zboží byly odebrány bez vědomí a účasti stěžovatelky, které nebyl předán ani referenční vzorek, krajský soud konstatoval, že tato neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, protože s výjimkou posudku celně technické laboratoře 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 druhotně stejné zboží prodávané pod obchodním názvem GOLEM EXTRA SMĚS, pocházející od stejného dodavatele, a to od společnosti L. T. B. C. spol. s r. o. Všichni zpracovatelé odborných posudků také shodně popsali vzhled tabáku GOLEM EXTRA SMĚS (nepravidelné zlomky odřepikovaných a vyžilovaných tabákových listů různé šířky a délky).

Zcela na závěr pak krajský soud odkázal na závěry uvedené ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu s tím, že jelikož posoudil jako nedůvodné námitky týkající se zajištění zboží, nemá důvod měnit ani svůj závěr o nedůvodnosti námitek týkajících se autenticity vzorku použitého při dokazování. Navíc zdůraznil, že žalovaný uspokojivým a věrohodným způsobem prokázal, že při praktické zkoušce v jednacím síni byl použit vzorek tabáku GOLEM EXTRA SMĚS zajištěný u stěžovatelky (viz žádost žalovaného o zajištění vzorku ze dne 8. 4. 2008 a postoupení vzorku Celním úřadem Šumperk z téhož dne).

Proti tomuto rozsudku stěžovatelka podala kasační stížnost, a to v rozsahu důvodů obsažených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., což v podrobnostech odůvodnila následovně.

Dle přesvědčení stěžovatelky nemůže obstát argumentace, že vady prvostupňového řízení byly v odvolacím řízení odstraněny. Postup žalovaného vůči stěžovateli v procesním postavení odvolatele nebyl dostatečně transparentní a je patrné, že nedeklaroval pochybení správce daně ve vyměřovacím řízení, a to za situace, kdy správce daně sám žádá pochybení, resp. nezákonnost ve svém postupu nepřipustil, jak je patrné z předkládací zprávy ze dne 2. 8. 2008, č. j. 3156-16/06-1463-021. Stěžovatelka tak v zásadě napadá princip dvojinstančnosti daňového řízení s tím, že nebylo možné nezákonný postup správce daně zhojit postupem žalovaného odvolacího orgánu, který považuje za netransparentní a nereflektující její právo na spravedlivý proces. V této souvislosti stěžovatelka odkázala i na to, že za situace, kdy platební výměr není odůvodněn, nemůže obstát tvrzení krajského soudu, resp. žalovaného, že jí byla vyměřena daň dokazováním. Dle jejího názoru obsah výše zmíněné předkládací zprávy dokládá, že správce daně před vydáním platebního výměru nejen, že nevedl řádné dokazování, ale důkazní řízení nebylo v 1. stupni vedeno vůbec (skutečný postup byl veden na podkladě stanovisek Generálního ředitelství cel s dopředu daným výsledkem).

Dále stěžovatelka namítla, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku ve vztahu k soudnímu přezkumu rozhodnutí Celního úřadu Šumperk ze dne 2. 2. 2006, č. j. 887/06-0962-03-01. Nesouhlasí s názorem krajského soudu, dle kterého tím, že nevyužila řádného opravného prostředku proti citovanému rozhodnutí, si uzavřela cestu k soudnímu přezkumu. Jestliže není možno brojit proti rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí předběžné povahy, stává se, dle přesvědčení stěžovatelky, odkaz na užití řádného odvolacího prostředku coby podmínky soudního přezkumu v kontextu smyslu a konstrukce soudního řádu správního nepřipadným, pokud má být ve správním soudnictví poskytována ochrana veřejným subjektivním právům dotčených osob. Dle stěžovatelky právní názor krajského soudu vychází z právního normativismu, což jí ve svém důsledku kráčí na právu na spravedlivý proces. K názoru krajského soudu vyjádřenému „nad rámec“ ve vztahu k její námitce vůči výše citovanému rozhodnutí pak uvedla, že s ním nyní nepolemizuje, neboť krajský soud se předmětnou žalobní námitkou nezabýval z důvodu tvrzené absence procesní legitimity.

V další námitce stěžovatelka vyjádřila nesouhlas s právním názorem krajského soudu, dle kterého její námitka týkající se nezákonnosti získání posudku Státní zemědělské

a potravinářské inspekce byla uplatněna opožděně; odkázala přitom na to, že v okamžiku podání žaloby neměla dostatek nezbytných informací (pocházejících z trestního řízení, v němž neměla žádné procesní postavení) k dispozici. Současně vyjádřila přesvědčení a namítá, že veškerou argumentaci uplatněnou v písemném vyjádření ze dne 1. 10. 2009 (předloženém během jednání dne 5. 10. 2009) a krajským soudem řádně nevypořádanou, je možno považovat za logické a přípustné rozvedení její žalobní argumentace v návaznosti na postupný vývoj kauzy. V tomto smyslu stěžovatelka namítá odmítnutí projednání její argumentace krajským soudem (pro opožděnost) za nezákonné.

V poslední námitce pak stěžovatelka poukázala na nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem ve vztahu k autenticitě vzorku, o němž je celními orgány tvrzeno, že pochází ze zboží zajištěného u stěžovatelky. Jestliže byl vzorek získán v rozporu s pravidly vycházejícími ze správní praxe samotných celních orgánů, kterou se samy zavázaly (viz povinnosti odebrat vzorek v přítomnosti kontrolované osoby, předat jí referenční vzorek, založené služebním předpisem celních orgánů pro odběr vzorků), nelze, oproti uplatněným námitkám, akceptovat, že odběr vzorku a na něj navazující další úkony byly provedeny v souladu se zákonem. Daňový subjekt, který není v rovnoprávném postavení celním orgánům (nacházejícím se k daňovému subjektu ve vrchnostensky nadřazeném postavení), je v maximální míře odkázán na zákonnost a korektnost postupů správce daně. Za této situace nelze pochybení (či nezákonnost) celních orgánů při odběru vzorku zhojit tvrzením, že popis zboží v posudcích je porovnatelný a že žalovaný dodatečně (dne 8. 4. 2008) požadoval po Celním úřadu Šumperk vzorek tabáku zajištěný u stěžovatelky. Naopak v kontextu namítaných pochybení celních orgánů nelze považovat za spolehlivě zjištěné, že vzorky tabáku, užití zde celními orgány, byly autentické; celní orgány své postupy směřují primárně k jimi sledovanému výsledku, bez ohledu na zákonnost použitých postupů, a proto nelze jejich tvrzení o autenticitě vzorků mít za věrohodné. Poukázala přitom i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, sp. zn. 7 Afs 86/2009, který v obdobné záležitosti dospěl k závěru, že je na žalovaném, aby autenticitu odebraných vzorků prokázal.

Ze všech výše uvedených důvodů stěžovatelka navrhuje napadené rozhodnutí krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření k předložené kasační stížnosti uvedl, že argumentaci stěžovatelky ohledně porušení zásady dvojinstančnosti považuje za lichou a odkázal na zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2009, č. j. 9 Afs 88/2009 – 99, který se s touto nedůvodnou námitkou již vypořádal. Současně poznamenal, že jako odvolací orgán zajistil v rámci odvolacího řízení náležitou součinnost při provádění dokazování se žalobkyní a připomněl i ve výše uvedeném zrušovacím rozsudku Nejvyššího správního soudu citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, dle kterého rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí a vady napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. V tomto kontextu pak žalovaný s odkazem na svůj procesní postup, jakož i postup stěžovatelky, která sama opakovaně předkládala a navrhovala příslušné důkazy osvědčující její tvrzení,

odmítl jako zjevně účelovou argumentaci stěžovatelky, že jí nebyla stanovena daň dokazováním.

Dále žalovaný poznamenal, že bylo právem stěžovatelky vůči rozhodnutí o předběžném opatření podat odvolání, přičemž toto právo nebylo náležitě vyčerpáno, což v konečném důsledku brání soudnímu přezkoumání daného rozhodnutí, jak uvedl krajský soud s odkazem na zásadu subsidiarity.

Ke stěžovatelkou namítanému nevypořádání se s její argumentací obsaženou ve vyjádření ze dne 1. 10. 2009 žalovaný pouze poznamenal, že dané vyjádření bylo předloženo až při nařízeném jednání krajského soudu dne 5. 10. 2009, což považuje za nepochopitelné. Žalovanému i krajskému soudu mohlo být dané vyjádření předáno v předstihu a v tomto směru naznačuje možné obstrukční jednání s cílem zabránit žalovanému vyjádřit se k uvedené argumentaci a četným novým skutečnostem. Konkrétně k posudku Státní zemědělské a potravinářské inspekce pak uvedl, že stěžovatelka ke svým námitkám nepřipojila žádné faktické důkazní návrhy a údajné nedostatky, které brání v provedení tohoto posudku coby důkazu v trestním řízení, nemají relevantní vztah k řízení v této věci.

Závěrem k otázce namítané autenticity vzorku žalovaný odkázal na znění napadeného rozsudku krajského soudu, který uvádí, že předmětem zkoušky ke kouření byl vzorek tabáku dodaný pro tyto účely na žádost žalovaného Celním úřadem Šumperk. Ostatně tato skutečnost plyne z protokolu o jednání před krajským soudem, kdy pověřenec žalovaného v souvislosti s provedením zkoušky kouření, na základě námítky zástupce stěžovatelky, předložil žádost o zajištění vzorku pod č. j. 2386/08-140100-21 a současně odpověď pod č. k. 2969/08-096200-25 ze dne 8. 4. 2008 s postoupením vzorku dvou originálních balení po 150 g tabáku Golem Extra, který byl zajištěn žalobkyní. Vzhledem k tomu, že se tedy jedná o vzorek předmětného tabákového výrobku zajištěného žalobkyní a vzhledem k jeho charakteru (uzavřený do originálního obalu), žalovaný považuje dané námitky za ryze účelové a irelevantní. Připomněl přitom, že cílem bylo ověřit, zda předmětný tabákový výrobek lze kouřit na úrovni běžného spotřebitele bez jeho „průmyslového zpracování“ a v tomto směru se domnívá, že forma odběru vzorku (vybrání dvou balíčků z celkového množství zajištěného zboží) je pro zajištění zkoušky kouření dostačující.

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 důvodná.

Podstatou projednávané věci je posouzení postupu krajského soudu z hlediska předchozího zrušovacího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2009, č. j. 9 Afs 88/2008 – 99, jehož právním názorem byl krajský soud vázán. Předmětem přezkumu je tedy napadený rozsudek pouze v částech odůvodnění zabývajících

se námitkami stěžovatelky proti zajištění zboží formou rozhodnutí o předběžném opatření, a to v intencích podané kasační stížnosti; ve vztahu ke všem ostatním částem je Nejvyšší správní soud limitován svým předchozím právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozhodnutí. Toto omezení je odrazem zmíněné závaznosti právního názoru pro krajský soud v dalším řízení (§ 110 odst. 3 s. ř. s.) a zaručuje požadavek legitimního očekávání a předvídatelnosti soudního rozhodnutí; srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 – 56, publikované pod č. 1723/2008 Sb. NSS.

Jinak řečeno – přípustnost podané kasační stížnosti je omezena na důvody, které Nejvyšší správní soud v téže věci dosud nevyřešil; srov. § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., podle něhož je nepřipustná kasační stížnost směřující proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud závazným právním názorem neřídil. Jak vyslovil Ústavní soud v nálezu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05, citované ustanovení s. ř. s. zajišťuje „...aby se Nejvyšší správní soud nemusel znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil“.

Stěžovatelka opakovaně a to obecně namítá, že vady prvostupňového řízení nemohly být odstraněny v odvolacím řízení (porušení principu dvojinstančnosti daňového řízení) a dále, že daň nebyla vyměřena dokazováním (nýbrž postupem na podkladě stanovisek Generálního ředitelství cel). Těmito námitkami se Nejvyšší správní soud již zabýval v rozsudku ze dne 26. 6. 2009, č. j. 9 Afs 88/2008 – 99, jímž byl předchozí rozsudek krajského soudu v této věci zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení, a proto je považuje za nepřipustné.

Pouze pro úplnost zdejší soud připomíná, že tyto námitky shledal ve shodě s krajským soudem jako nedůvodné, neboť postup odvolacího orgánu, kdy sám odstraní vady prvostupňového řízení, doplní dokazování a odvolání odmítne, není v rozporu se zákonem, a to bez ohledu na to, o jak rozsáhlé doplnění řízení se jedná. 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. Současně konstatoval, že 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.

V pořadí druhou stížní námitkou je stěžovatelkou tvrzené nesprávné právní posouzení otázky možného soudního přezkumu rozhodnutí Celního úřadu Šumperk ze dne 2. 2. 2006, č. j. 887/06-0962-03-01, o předběžném opatření podle § 115 odst. 3 zákona o spotřebních daních, kterým byly stěžovatelce zajištěny neznačené tabákové výrobky.

Krajský soud ve shodě se stěžovatelkou konstatoval, že se o předběžné rozhodnutí jedná. V této souvislosti je vhodné připomenout rozsudek rozšířeného senátu zdejšího

soudu ze dne 27. 10. 2009, č. j. 2 Afs 186/2006 – 54, publikovaný pod č. 1982/2010 Sb. NSS, ve kterém je zformulován test, pomocí něhož je možné u libovolného správního rozhodnutí předvídatelným způsobem určit, zda je rozhodnutím předběžné povahy, jehož soudní přezkum je dle § 70 písm. b) s. ř. s. vyloučen, či nikoli.

Pro určení povahy rozhodnutí jako rozhodnutí předběžné povahy, na něž dopadá výlučka uvedená v § 70 písm. b) s. ř. s., vymezil rozšířený senát tři podmínky, které musí být kumulativně naplněny: časovou, věcnou a osobní. Časová podmínka stanoví, že rozhodnutí předběžné povahy předchází rozhodnutí konečnému, na jehož vydání má osoba dotčená předběžným rozhodnutím nárok, a dále, že konečné rozhodnutí musí podléhat soudnímu přezkumu. Rozhodnutí předběžné povahy pak musí být vydáno buďto v rámci již zahájeného řízení před správním orgánem nebo může být vydáno i mimo takové řízení, v tom případě musí být zákonem jednoznačně stanovena lhůta, v níž musí být zahájeno řízení a vydáno rozhodnutí konečné. Věcná podmínka ukládá, aby konečné rozhodnutí zároveň rozhodlo také o vztazích zatímně upravených rozhodnutím předběžným. Konečně osobní podmínka určuje, že adresátem konečného rozhodnutí musí být také osoba dotčená rozhodnutím předběžné povahy.

Z hlediska těchto testovacích podmínek je pak v posuzovaném případě podle názoru Nejvyššího správního soudu nepochybná existence podmínky osobní, neboť napadená rozhodnutí se týkají stěžovatelky. Obdobně je splněna i časová podmínka, která předpokládá, že rozhodnutí předběžné povahy je dočasného charakteru a předchází rozhodnutí konečnému, které je soudně přezkoumatelné a na něž má osoba dotčená předběžným rozhodnutím nárok. Tato podmínka je úzce spojena s podmínkou věcnou, předpokládající souvislost mezi důvody předběžného a konečného rozhodnutí.

Ustanovení § 115 je zaměřeno na kontrolu značení tabákových výrobků, kontrolní nález je ve smyslu ustanovení § 115 odst. 2 uvedeného zákona důkazem pro řízení o přestupku či jiném správním deliktu (srovnej část šestou zákona o spotřebních daních – správní delikty). Předběžné opatření vydané dle ustanovení § 115 zákona o spotřebních daních slouží k zajištění neznačených tabákových výrobků. Správní orgán příslušný k projednání správního deliktu uloží propadnutí zajištěných neznačených tabákových výrobků, pokud náleží pachateli správního deliktu nebo byly ke spáchání správního deliktu užity nebo určeny. Správní orgán může rozhodnout i o zabrání zajištěných neznačených tabákových výrobků, a to např. náleží-li pachateli, který nemůže být za správní delikt stíhán či není-li znám vlastníkem výrobků. Nebudou-li zajištěné neznačené výrobky prohlášeny příslušnými orgány za propadlé či zabrané, musí být dle ustanovení § 135d zákona o spotřebních daních bez zbytečného odkladu vráceny tomu, komu nepochybně patří, jinak tomu, u koho byly zajištěny. Skutečnost, že konečným rozhodnutím v nyní projednávané věci je rozhodnutí o vyměření spotřební daně, sama o sobě nečiní předběžné opatření vydané dle ustanovení § 115 uvedeného zákona samostatně přezkoumatelným v soudním řízení. Jak v případě rozhodnutí o správním deliktu, tak v případě platebního výměru vydaného v nyní projednávané věci, se příslušný správní orgán musí zabývat zákonností časově předcházejícího rozhodnutí o předběžném opatření. Platební výměr je tak de facto výsledkem pokračování předchozího řízení, zda tomu tak může být i de iure, bude muset v dalším řízení ve vazbě na dosud nevypořádané žalobní námítky posoudit krajský soud.

S ohledem na to, že tabáková nálepka má plnit kontrolní funkci, resp. signalizovat, že z výrobků takto jí označených byla odvedena tuzemská spotřební daň, je zřejmé, že požadavek označovat tabákové výrobky se týká pouze těch výrobků, které spotřební dani skutečně podléhají. Ostatně to bylo také předmětem sporu v projednávané věci, neboť jak v napadeném rozsudku (na str. 21) uvedl i krajský soud: „*mezi účastníky bylo sporné, zda tabák GOLEM EXTRA SMĚS je „tabákovým odpadem“ a dále zda je možné ho kouřit (zda je způsobilý ke kouření)*“. Je proto otázkou, zda aplikace institutu předběžného opatření byla vůbec na místě za situace, kdy tato věc nebyla postavena najisto (existovaly o ní pochybnosti), což také stěžovatelka opakovaně namítala, a to jak s odkazem na dikci ustanovení § 115 zákona o spotřebních daních, tak ustanovení § 15 zákona o správě daní a poplatků (viz dále).

Žalobní námitky však krajský soud neřešil a namísto toho vytvořil konstrukci, dle které proti rozhodnutí o předběžném opatření podle § 115 odst. 3 zákona o spotřebních daních sice není přípustné odvolání, avšak s odkazem na zásadu subsidiarity soudního přezkumu [§ 5 a § 68 písm. a) s. ř. s.] a ustanovení § 32 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků dovedl, že stěžovatelka odvolání podat měla a pokud tak neučinila, nemůže se nyní domáhat soudního přezkoumání daného rozhodnutí.

Závěr krajského soudu není správný a nemůže obstát, jakkoli se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s krajským soudem v tom, že proti předmětnému rozhodnutí o předběžném opatření není přípustné odvolání. Připomíná přitom, že se svým charakterem jedná o rozhodnutí, kterým se prozatímně fixují poměry a omezuje dispozice se zajištěnými tabákovými výrobky ze strany kontrolované osoby či jejich vlastníka a které jednoznačně časově předchází konečnému rozhodnutí v nyní projednávané věci v podobě pravomocného stanovení daňového základu a daně a jako takové ho nelze samostatně napadnout odvoláním (§ 48 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), ale pouze jako součást odvolání proti konečnému rozhodnutí ve věci samé, tedy proti (dodatečnému) platebnímu výměru. Možnost podat odvolání není v daném případě nikde výslovně stanovena, jako je tomu třeba v případě rozhodnutí o zajištění podle § 42 zákona o spotřebních daních. Za této situace nelze dle Nejvyššího správního soudu aprobovat krajským soudem vyslovený závěr, že nepodala-li stěžovatelka proti předběžnému opatření odvolání, není možné její námitky proti zajištění zboží v soudním řízení přezkoumat a ve svých důsledcích tak odeprít přístup k soudu.

Nic na tom nemění a ani změnit nemůže skutečnost, že předmětné rozhodnutí o předběžném opatření ve svém poučení možnost odvolání připouštělo a že dle § 32 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků platí, že: „*je-li v poučení připuštěn opravný prostředek i tehdy, kdy jej zákon nepřipouští, projedná se tento opravný prostředek podaný ve shodě s poučením, jako by jej zákon připouštěl*“. Zákon uvedeným ustanovením zakládá povinnost odvolání podané v rozporu se zákonem, avšak v souladu s poučením správního orgánu ve prospěch příjemce rozhodnutí, projednat, čímž nadstandardně chrání práva příjemce rozhodnutí. To ovšem neznamená, že pokud tuto ochranu příjemce rozhodnutí nevyužije, dojde ke zhoršení jeho postavení a omezení těch zákonných práv, která mu původně náležela. Práva daňového subjektu nemohou být zhoršovány pochybením ze strany správce daně. Jednalo by se totiž o narušení autonomní sféry příjemce rozhodnutí, které

by ve svých důsledcích představovalo uložení povinnosti (podat odvolání) nad rámec zákona, což není možné akceptovat s odkazem na čl. 2 odst. 2, resp. čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, podle něhož mohou být povinnosti ukládány toliko na základě zákona, v jeho mezích a při zachování základních práv a svobod. Nehledě na již zmíněný přístup k soudu, který je v právním státě pravidlem a jeho odepření výjimkou (čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod), kterou je třeba v pochybnostech interpretovat restriktivně, tj. ve prospěch soudního přezkumu; jiný přístup by ve svých důsledcích mohl být odepřením spravedlnosti – *denegatio iustitiae* (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2005, č. j. 3 As 28/2005 - 89, dostupný na www.nssoud.cz, a judikatura Ústavního soudu tam zmíněná).

Takto je také třeba přistupovat k zásadě subsidiarity soudního přezkumu v podobě nutného vyčerpání řádných opravných prostředků, připouští-li je zvláštní zákon, kterou je nutno jednoznačně vztáhnout vůči finálním individuálním správním aktům, ale její aplikaci nelze neúměrně rozšiřovat i na další správní akty, které časově předcházejí a které lze subsumovat pod akty finální, napadané žalobou. Nesprávné poučení o možnosti podat opravný prostředek nemůže založit povinnost dotčeného subjektu tento opravný prostředek využít a tímto způsobem podmínit následný přístup k soudu.

Lze tedy shrnout, že v případě rozhodnutí o předběžném opatření, kterým byly stěžovatelce podle § 115 odst. 3 zákona o spotřebních daních zajištěny nezačtené tabákové výrobky, se jedná o rozhodnutí předběžné povahy, jež je podle § 70 písm. b) s. ř. s. vyloučeno ze soudního přezkumu; krajský soud byl proto povinen 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 i její námitky vztahující se k danému rozhodnutí o předběžném opatření.

To však krajský soud neučinil, a proto pochybil i přesto, že předmětné námitky fakticky „nad rámec“ vypořádal, neboť toto vypořádání je z hlediska parametrů standardního soudního přezkumu pouze okrajové a navíc není správné.

V této souvislosti je třeba poukázat především na nedostatečné a nesprávné vypořádání se s námitkou směřující do nezákonného zajištění zboží pro porušení § 15 odst. 7 věty třetí zákona o správě daní a poplatků, neboť nebyla stanovena lhůta pro odstranění pochyb ohledně zajištěných věcí, a to v návaznosti na § 115 odst. 3 větu druhou zákona o spotřebních daních; podle tohoto ustanovení platí, že pokud je kontrolní činnost součástí kontroly prováděné v rámci správy daní, uplatní se postup pro zajištění věci při správě daní. Současně je třeba poukázat též na velmi úzkou vazbu této námitky a námitek uplatněných ve vyjádření stěžovatelky ze dne 1. 10. 2009, které krajský soud označil za opožděné a které se týkají toho, že:

- (i) rozhodnutí o předběžném opatření podle § 115 odst. 3 zákona o spotřebních daních 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, a
- (ii) protokol o zajištění zboží svědčí o tom, že bylo postupováno na základě nelegitimních pokynů z nadřízeného celního ředitelství.

Jak již bylo uvedeno výše, značením tabákových výrobků tabákovými nálepkami se prokazuje odvedení spotřební daně a kontrola takového značení je upravena v ustanovení § 115 zákona o spotřebních daních, dle kterého jsou ke kontrole oprávněny: celní orgány (celní úřady a celní ředitelství), územní finanční orgány (finanční úřady a finanční ředitelství), Česká obchodní inspekce, Státní zemědělská a potravinářská inspekce a obecní živnostenské úřady (odst. 1); postupují přitom v souladu se zvláštními právními předpisy, které stanoví jejich působnost (odst. 2). Jedná se o výjimku z jinak obecného subsidiárního použití zákona o správě daní a poplatků, s jehož aplikací se pak výslovně počítá v odstavci 3, dle kterého: *„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“*.

Na základě správního spisu, jakož i obsahu předmětného rozhodnutí o předběžném opatření, přitom není pochyb, že kontrola provedená Celním úřadem Šumperk byla provedena za účelem kontroly splnění daňové povinnosti u spotřební daně. Jednalo se tedy o správu spotřební daně, ke které jsou příslušné celní orgány, a s ohledem na tuto skutečnost nelze přehlédnout vazbu mezi ustanovením § 115 odst. 3 zákona o spotřebních daních a stěžovatelkou avizovaným § 15 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, jež v rámci institutu místního šetření upravuje též možnost správce daně zajistit věc s tím, že ve svém rozhodnutí současně stanoví lhůtu pro odstranění pochyb ohledně zajištěných věcí. Z toho je zřejmé, že se jedná o pochybnosti vzniklé ještě před vydáním platebního výměru, které nelze vypořádat tak, jako to učinil krajský soud, dle kterého byla stěžovatelce v tomto směru dána dostatečná možnost následně, a to v průběhu odvolacího řízení proti platebnímu výměru.

Z hlediska aplikace § 115 odst. 3 zákona o spotřebních daních je totiž velmi podstatné, zda zde stěžovatelkou uplatněné pochybnosti ohledně zajištěného zboží a jeho vystavení spotřební dani z tabákových výrobků existovaly v době zajištění zboží. Jejich odstranění v odvolacím řízení je z hlediska aplikace citovaného ustanovení a vydání rozhodnutí o předběžném opatření irelevantní. Je proto potřeba vypořádat se znovu nejen se stěžovatelkou namítaným porušením § 15 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, ale i s dalšími dvěma výše zmíněnými námitkami, které nelze označit za opožděné, neboť spolu úzce souvisejí a nepředstavují rozšíření žalobních bodů, nýbrž jejich konkretizaci, resp. argumentační rozvinutí téhož problému, který není možné uměle rozdělit v závislosti na tom, že stěžovatelka argumentuje dikcí § 15 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků (v žalobě) a poté dikcí § 115 odst. 3 zákona o spotřebních daních a obsahem protokolu o zajištění. Podstatou je stále stejná otázka, a sice, zda v dané situaci vůbec bylo možné použít pro zajištění zboží stěžovatelky rozhodnutí o předběžném opatření podle § 115 odst. 3 zákona o spotřebních daních. Krajský soud proto bude muset napříště vyřešit, zda se aplikace daného ustanovení nevztahuje pouze na případ kontroly tabákových nálepek, tedy na situaci, kdy je již postaveno najisto, že se jedná o tabákové výrobky podléhající spotřební dani, jak ve své argumentaci tvrdí stěžovatelka

a jak by také mohla nasvědčovat nejen dikce citovaného ustanovení, ale i jeho název a vůbec systematika celého zákona o spotřebních daních.

Ostatně již v předchozím zrušovacím rozsudku zdejší soud upozornil na rozdíl mezi zajištěním tabákových výrobků pomocí rozhodnutí o předběžném opatření ve smyslu § 115 zákona o spotřebních daních a pomocí rozhodnutí o zajištění ve smyslu § 42 zákona o spotřebních daních s tím, že posléze jmenované rozhodnutí představuje univerzální procesní institut, jenž lze uplatnit při naplnění zákonem předpokládaných podmínek u všech vybraných výrobků, tj. minerálních olejů, lihu, piva, vína a meziproductů i tabákových výrobků. Naproti tomu předběžné opatření představuje specifický 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 místo pouze 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 názoru Nejvyššího správního soudu je proto nezbytné vyjasnit si nejprve smysl a účel institutu předběžného opatření podle § 115 zákona o spotřebních daních a na základě toho potom dále uvážit možnost a případné důsledky jeho použití v souzené věci, a to ve světle všech shora uvedených vazeb a namítané argumentace ze strany stěžovatelky. Tyto otázky jsou pro rozhodnutí ve věci nezbytné, neboť teprve v závislosti na jejich zodpovězení bude možné říci, zda zajištění zboží stěžovatelky podle § 115 odst. 3 zákona o spotřebních daních bylo zákonné a zda na jeho základě bylo následně stěžovatelce možné vyměřit daň a vydat platební výměr. V odpovědi na dané otázky však zdejší soud nemůže suplovat pozici krajského soudu, jakožto soudu prvního stupně ve správním soudnictví.

Pokud jde o námitku stěžovatelky, že odmítnutí krajského soudu (věcně) projednat některé body jejího vyjádření ze dne 1. 10. 2009 bylo nezákonné s tím, že se jednalo o přípustné rozvedené žalobních bodů, Nejvyšší správní soud dílem odkazuje na výše uvedené a dílem konstatuje následující.

Námitka nezákonného opatření znaleckého posudku Státní zemědělské a potravinářské inspekce odkazující na trestní předpisy nikde v žalobě obsažena nebyla; totéž platí také pro námitku ohledně nejednoznačnosti a nepřehlednosti právní úpravy, kdy podle stěžovatelky ani samotné celní orgány neměly v období let 2002 – 2009 jasno, zda lze předmětné zboží hodnotit jako tabákový výrobek způsobilý ke kouření. Z tohoto pohledu by tedy bylo možné hodnotit obě námitky jako opožděné. Nicméně s ohledem na jejich charakter zdejší soud zkoumal, zda se nejedná o vady, ke kterým by musel přihlídnout z úřední povinnosti (ex offa), a dospěl k závěru, že způsob jejich vyhodnocení ze strany krajského soudu neměl ani nemohl mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Z hlediska těchto námitek – bez ohledu na to, zda byly uplatněny pozdě či nikoli – se totiž jako klíčový jeví výsledek provedené praktické zkoušky; dle něho bylo jednoznačně vyvráceno tvrzení stěžovatelky, že se v případě tabáku GOLEM EXTRA SMĚS jedná o tabák nezpůsobilý ke kouření, jako ostatně uvedl Nejvyšší správní soud již ve svém předchozím zrušovacím rozsudku. Neustále se opakující a různě

formulované námitky stěžovatelky směřující vůči posudku Státní zemědělské a potravinářské inspekce či předchozí praxi celní orgánů je proto nutno považovat za irelevantní, a to za předpokladu, že výsledky provedené praktické zkoušky obstojí.

K tomu je pak třeba v návaznosti na poslední stížní námitku týkající se autenticity vzorku použitého při praktické zkoušce připomenout, že zkouška proběhla přímo před krajským soudem při ústním jednání dne 23. 4. 2008 a byla provedena zaměstnancem celně technické laboratoře Generálního ředitelství cel. Nejvyšší správní soud již ve svém předchozím zrušovacím rozsudku naznačil, že v obecné rovině se lze ze závěry krajského soudu ohledně praktické zkoušky a autenticity použitého vzorku ztotožnit. V tomto směru je tedy možné postup krajského soudu akceptovat, ale pouze do té míry, že se 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., a že všichni zpracovatelé znaleckých posudků shodně popsali vzhled jmenovaného tabáku (nepravidelné zlomky odřepíkovaných a vyžilovaných tabákových listů různé šířky a délky).

Pokud jde ovšem o závěr krajského soudu, že žalovaný uspokojivým a věrohodným způsobem prokázal, že při praktické zkoušce v jednacím síni byl použit vzorek tabáku GOLEM EXTRA SMĚS zajištěný u stěžovatelky, s tímto již souhlasit nelze. Krajský soud tento svůj závěr postavil na žádosti žalovaného o zajištění vzorku ze dne 8. 4. 2008 a postoupení vzorku Celním úřadem Šumperk z téhož dne. Ověřením ze správního spisu však Nejvyšší správní soud zjistil, že postoupeným zbožím byl tabák zajištěný dle § 42 zákona o spotřebních daních dne 16. 2. 2006 a nikoli tabák zajištěný dle § 115 zákona o spotřebních daních dne 2. 2. 2006, který je předmětem přezkumu v dané věci; viz žádost a následné sdělení Celního úřadu Šumperk o postoupení vzorku ze dne 8. 4. 2008, dle kterého: „...*postupujeme 2 x originální balení po 150g tabáku Golem Extra, nezbytného k provedení zkoušky u soudního řízení. Předmětný tabák byl zajištěn dle ustanovení § 42 zák. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, dne 16. 2. 2006 (č. j. 1205/06-0962-32), daňovému subjektu Lucie Polochová – XANTYPA, Prokešovo nám. 618/3, 772 00 Ostrava – Moravská Ostrava, IČ: 67343023*“.

Předmětem praktické zkoušky provedené během jednání krajského soudu tak bylo zajištěné zboží, které není předmětem přezkumu v projednávané věci, a proto nelze jednoznačně konstatovat, že výsledky zkoušky mohou obstát.

Nejvyšší správní soud v tomto ohledu odkazuje na svůj rozsudek ze dne 28. 8. 2009, č. j. 7 Afs 86/2009 – 125, z něhož vyplývá, že shora uvedený postup krajského soudu je účelný a racionální za situace, kdy by byla zkouška (hoření a kouření) demonstrována na vzorku zajištěném u stěžovatelky. Pokud tomu tak ovšem není, není provedení zkoušky a využití jejích závěrů vyloučeno, avšak je podmíněno splněním toho, aby bylo ze soudního spisu zřejmé, jaký výrobek byl k provedení důkazu použit, včetně zaprotokolování, případně obrazového zachycení jeho názvu, složení, čísla šarže, roku výroby apod. Dále musí být zřejmé, zda daný výrobek, byť by měl značku „Golem směs extra“, byl vyroben za stejných výrobních podmínek, a tudíž jeho vlastnosti by byly stejné jako vlastnosti výrobků zajištěných u stěžovatelky. Shodnost názvu a výrobce ještě nutně neznamená shodné vlastnosti, neboť výrobní podmínky, jejichž součástí je dávkování

a poměr jednotlivých složek výrobku, způsob výroby, původ surovin aj. se mohou měnit v průběhu času, přičemž název zboží se nemění. Nelze proto bez dalšího konstatovat, že bylo při dokazování použito stejné zboží jako zboží stěžovatelky, které je předmětem přezkumu projednávané věci, tj. zboží zajištěné dne 2. 2. 2006 na základě rozhodnutí podle § 115 odst. 3 zákona o spotřebních daních.

S ohledem na vše výše uvedené Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou a podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc 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 ě n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. dubna 2010

JUDr. Radan Malík
předseda senátu