



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **P. B.**, zastoupen JUDr. Zdeňkem Weigem, advokátem se sídlem Nad Zátisím 22, Praha 4, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 10. 2014, č. j. 30 Af 31/2013 – 62,

**t a k t o :**

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

**O d ů v o d n ě n í :**

Včas podanou kasační stížností se žalobce P. B. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 10. 2014, č. j. 30 Af 31/2013 – 62, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Plzni (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 29. 10. 2014, č. j. 30 Af 31/2013 – 62, zamítl žalobu P. B., kterou se domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného Generálního ředitelství cel (dále též „žalovaný“) ze dne 27. 8. 2013, č. j. 27600-2/2013-900000-304.6, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro Karlovarský kraj (dále také „celní úřad“) ze dne 29. 3. 2013, č. j. 1411-6/2013-540000-31, kterým byla shora uvedenému žalobci vyměřena za zdaňovací období září roku 2010 spotřební daň z lihu ve výši 271.890 Kč (dále též „spotřební daň“).

Krajský soud především neshledal, že by správní orgány vadně vyložily termín „skladoval“ a že z jejich strany došlo k porušení ust. § 92 odst. 3 daňového řádu (celní orgán nemusel prokazovat, že by skladové prostory spolu s žalobcem neužíval nikdo další). Žalobce byl jediným nájemcem kontrolovaného skladu a z dikce ust. § 4 odst. 1 písm. f) ve spojení s ust. § 9 odst. 3 písm. e) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „ZSPD“), mu proto vznikla daňová povinnost z titulu skladování vybraných výrobků v tomto skladě (ze zákona). Žalobce ostatně ani neuvedl žádné skutečnosti, kterými by doložil,

že se ze zákona nestal plátcem spotřební daně z lihu. Správní soud má z uvedeného za to, že není opodstatněné tvrzení žalobce, že na správci daně leželo důkazní břemeno ohledně prokázání toho, která konkrétní osoba užívala předmětné prostory, ve kterých byly lihoviny zajištěny.

Krajský soud plně nepřisvědčil žalobní námitce, že správní orgány nedodržely služební předpis č. 18/2008, který obsahuje pracovní postup pro odběr vzorků (podle tohoto tvrzení celní orgány neodebraly vůbec žádné vzorky, nevyhotovily protokoly o odběru vzorků, žalobce nebyl odběru přítomen, ačkoliv se v daném místě zdržoval, a nebyl o tom ani vyrozuměn). Ze správního spisu ale vyplývá, že v projednávané věci byly vzorky odebrány, o tomto odběru byly vyhotoveny protokoly a pořízena fotodokumentace. U odebraných vzorků byly provedeny též zkoušky Celně technickou laboratoří a jejich výsledky byly popsány v jednotlivých protokolech o zkouškách ze dne 27. 12. 2010. Odborné analýzy přitom u všech vzorků potvrdily, že předmětné lihoviny jsou vybranými výrobky ve smyslu zákona o spotřebních daních a podléhají zdanění.

Krajský soud však na druhou stranu též zjistil, že správními orgány skutečně nebyl plně dodržen pracovní postup při odběru vzorků, jak je upraven poukazovaným interním služebním předpisem.

Žalobce totiž nebyl přítomen odběru vzorků a nebyl bezprostředně, ale až následně, vyrozuměn o výsledku kontrolního zjištění. Z tohoto důvodu proto správní soud hodnotil, do jaké míry uvedené pochybení mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí o spotřební dani. Předmětem zkoušek byly jednotlivé vzorky lihovin, každý vzorek byl originálně zabalen, nenesl stopy poškození, či jiné nežádoucí manipulace a stav vybraných vzorků, stejně jako zajištěného množství lihovin byl dokumentován i řízenou fotodokumentací. Nepřítomnost žalobce při odběru vzorku zboží tak zůstala jedinou a osamocenou formální vadou v postupu správních orgánů.

Tato vada ale nebyla ve svém důsledku způsobilá zpochybnit objektivitu kontrolních zjištění. Ze správního spisu je patrné, jaké zboží bylo zajištěno, z protokolů o zkoušce ze dne 27. 12. 2010 vyplývají čísla a název vzorků, místo odběrů vzorků, datum přijetí vzorků k analýze a detailní popis vzorku s pořízenou fotodokumentací obalu vzorku. Tyto skutečnosti tak neobsahují žádné důvody, které by zakládaly opodstatněnou pochybnost o tom, že při manipulaci se vzorky zboží bylo zacházeno tak, že by vzorek mohl být zcela nebo zčásti znehodnocen. Došlo-li tedy v projednávané věci k porušení právních předpisů spočívajících výlučně v neúčasti žalobce při odběru vzorků, nelze z toho dovodit, že by toto porušení bylo způsobilé přivodit nezákonnost rozhodnutí o věci samé. K obdobnému názoru došel ostatně i Nejvyšší správní soud již dříve (srov. rozsudek ze dne 20. 1. 2010, č. j. 9 Afs 78/2009 - 59, který je dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Z uvedených důvodů proto krajský soud žalobu zamítl jako nedůvodnou.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce P. B. jako stěžovatel (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost, kterou explicitně opřel o důvody obsažené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Stěžovatel v kasační stížnosti nejprve zrekapituloval skutkové okolnosti projednávané věci a průběh daňového řízení. Při tom bez dalšího zdůraznil, že při zajištění lihovin a odběru vzorků nebylo Celní ředitelství Plzeň - oddělení 31, v postavení správce daně, ale mělo postavení policejního orgánu ve smyslu § 12 odst. 2 trestního řádu. Toto oddělení při provádění prohlídky prostor a pozemků a při odběru vzorků mělo ale postupovat výlučně v souladu s vnitřními předpisy celní správy č. SP 18/2008, Pracovní postup pro odběr a manipulaci se vzorky (dále též „vnitřní předpis“). Tento vnitřní předpis v čl. 1 odst. 1 stanovil, že upravuje postup celních

pokračování

orgánů při odběru a manipulaci se vzorky za účelem jejich laboratorního zkoumání a analýzy, případně za účelem zkoumání jejich pravosti etc. Celní orgány podle tohoto vnitřního předpisu nepostupovaly. Kontrolovaný subjekt nebyl u odběru vzorků řádně poučen, nebylo mu umožněno realizovat své právo vznést písemné námitky proti postupu a jednání zaměstnanců celní správy, resp. proti způsobu odběru vzorků, a to ve „Vyjádření kontrolovaného subjektu“, které je jinak součástí poučení kontrolovaného subjektu. Takový postup je protizákonný a protiústavní. Je tomu tak proto, že se správní orgán nemohl odchýlit od tohoto vnitřního předpisu, resp. pravidel, které tento předpis obsahuje. Krajský soud tedy nesprávně posoudil jeho žalobní námitku o vadách správního řízení, dospěl-li k závěru, že ze strany celních orgánů sice došlo k nerespektování vnitřního předpisu, ale že toto pochybení nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí o stanovení daně.

Podle stěžovatele krajský soud nepřipadně poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 78/2009, podle kterého má správní soud zkoumat „charakter pochybení a v čem spočívá“. V projednávané věci ale byla jiná situace. Celní orgány a) nedodržely procesní postup, b) neodebraly žádné vzorky, c) nevyhotovily protokoly o odběru, d) stěžovatel nebyl o odběru informován a nebyl mu ani přítomen. Krajský soud měl naopak vyjít z dřívějšího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007 - 251, v němž kasační soud vyslovil, že „správní praxe v interních celních předpisech je závazná a že se od ní nemůže celní orgán odchýlit“ (takový postup by byl nepřipustnou libovůlí správního orgánu a v rozporu s principem rovného zacházení). K obdobným závěrům již před tím dospěl i Ústavní soud (např. nález ze dne 28. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 146/01). Ze všech uvedených důvodů má stěžovatel za to, že krajský soud jeho věc nesprávně právně posoudil a v rozporu se zákonem nezrušil napadené rozhodnutí žalovaného pro vady řízení při zjišťování skutkového stavu věci.

Žalovaný považuje kasační stížnost stěžovatele za nedůvodnou a navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Ve věci samé poukazuje především na to, že stěžovatel již ve své kasační stížnosti nenamítá, že by nebyl plátcem spotřební daně (nebylo prokázáno skladování lihovin v bezprostřední souvislosti s jeho osobou), resp. již nenamítá, že nebyla prokázána existence těchto lihovin v objektu, který měl jako jediný nájemce v nájmu na základě smlouvy o pronájmu nebytových prostor. Kasační stížnost tak stěžovatel v podstatě zredukoval jen na posouzení otázky zákonnosti postupu správního orgánu při odběru vzorků. V této souvislosti lze mít však za to, že i v případě nesprávné aplikace procesního postupu při odběru vzorků zjištěných lihovin skladovaných stěžovatelem, nebylo toto pochybení způsobilé ovlivnit zákonnost vyměření spotřební daně. Je tomu tak proto, že žalobci byla vyměřena spotřební daň z lihovin zjištěných v předmětném objektu, že tyto lihoviny podléhají spotřební dani a že žalobce nedoložil, že by tyto lihoviny byly zdaněny. Žalobce stále přehlíží to, že podmínkou pro vyměření spotřební daně není předchozí odběr vzorků lihovin, u nichž nebylo prokázáno jejich zdanění, ale zjištění existence těchto lihovin. Případné vady v postupu při odběru vzorků by tak v dané věci nemohly mít žádný vliv na zákonnost vyměření spotřební daně stěžovateli.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu při vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Z povahy věci je třeba, aby se Nejvyšší správní soud nejprve zabýval otázkou, zda obtoží skutkové závěry vyslovené krajským soudem, či nikoliv. Bylo by totiž minimálně předčasné, pokud by tento soud nejprve uvážil vytýkaný charakter procesního pochybení správních orgánů a jeho důsledky, a teprve po té se vyslovoval k rozsahu možného chybného procesního postupu správních orgánů.

Skutkový stav věci, který vzal krajský soud za svůj, odpovídá obsahu spisu a provedeným důkazům.

Z obsahu správního spisu vyplývá, že podle smlouvy o nájmu nebytových prostor ze dne 31. 3. 2006 byl stěžovatel oprávněn dočasně užívat nebytové prostory ve vlastnictví společnosti AGRO TRAVEL, spol. s r. o., a to části objektu skladu (bývalá kovárna), umístěné na st. p. č. 48/7, na adrese Dolní Žďár 1, 363 01. Podle obsahu protokolu Celního ředitelství Plzeň - oddělení 31, ze dne 23. 9. 2010, č. j. PL-1631/TS-36/2010, o provedení prohlídky jiných prostor a pozemků (dále také „protokol o prohlídce“) bylo celním orgánem v pronajatém prostoru stěžovatele zajištěno zboží - lihoviny dle uvedeného seznamu (str. 3), které svým množstvím a popisem odpovídají vybraným výrobkům, z nichž byla stěžovateli celním úřadem vyměřena spotřební daň z lihu (rozhodnutí ze dne 29. 3. 2013, č. j. 1411-6/2013-540000-31). Z pořízené fotodokumentace k provedené prohlídce jiných prostor stěžovatele ze dne 23. 9. 2010, je seznatelné, že vzorky posuzované dále Celně technickou laboratoří (viz fotodokumentace vzorků) zjevně odpovídají zboží, zajištěnému právě při prohlídce a zaznamenanému v protokolu o prohlídce. Z obsahu jednotlivých protokolů o zkouškách provedených Celně technickou laboratoří GŘC, Praha 4, Budějovická 7 (dále jen „CTL“) ze dne 27. 12. 2010, č. j. 34641-2/2010-900000-020 až č. j. 34641-14/2010-900000-020 ve spojení s odborným vyjádřením z téhož dne vyplývá, že předmětem odborného vyjádření i provedených zkoušek byly vzorky právě toho zboží, které bylo zajištěno při prohlídce prostor stěžovatele dne 23. 9. 2010 v Dolním Žďáru u Ostrova. Vyplývá to nejen z přiložené dokumentace a z podkladů protokolů o zkoušce, kde je jednoznačně specifikován vzorek, název, obal a bližší specifikace vzorků, včetně jejich fotodokumentace, ale i ze sdělení, že každý vzorek byl originálně balen a uzavřen originálním uzávěrem a nenesl stopy poškození či manipulace.

S ohledem na uvedené skutkové okolnosti nemá Nejvyšší správní soud, obdobně jako krajský soud, sebemenší, natož opodstatněné pochybnosti o totožnosti posuzovaných vzorků celně-technickou laboratoří se zbožím, které bylo u stěžovatele zajištěno dne 23. 9. 2010.

Jde-li o zodpovězení otázky, zda celní orgány postupovaly v projednávané věci zcela v souladu s vnitřním předpisem, upravujícím pravidla pro odběr a nakládání se vzorky v celním řízení, Nejvyšší správní soud obdobně jako krajský soud shledává, že ze strany celních orgánů takto postupováno nebylo (odběru vzorků nebyl stěžovatel osobně přítomen, o odběru vzorků nebyl pořízen protokol, z důvodu neúčasti při odběru vzorků nebyl stěžovatel poučen a ani nebylo vyžadováno jeho vyjádření). Na druhou stranu je však mimo jakoukoliv pochybnost, že vzorky odebrány byly a že tomu tak bylo při zajištění zboží. V tomto směru tedy nelze přisvědčit stěžovateli, že by vzorky zboží nebyly vůbec odebrány, jak „zásadně“ tvrdí ve své žalobě i v kasační stížnosti. Z obsahu přiloženého spisu vyplývá zcela jednoznačně nejen opak tvrzení stěžovatele, ale také to, že tyto vzorky zajištěného zboží byly dále podrobeny zkoumání v Celně technické laboratoři, že šlo o vzorky lihovin zajištěných u stěžovatele dne 23. 9. 2010 a že šlo o zboží - lihoviny podléhající spotřební dani.

Krajský soud zcela opodstatněně při svém rozhodování poukázal na dřívější rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2010, č. j. 9 Afs 78/2009 - 59, dostupný na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), který se taktéž zabýval otázkou vlivu procesních pochybení správního orgánu na zákonnost správního rozhodnutí při postupu podle interního předpisu upravujícího odběr vzorků. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud vyslovil názor, že neúčast daňového subjektu při odběru vzorků nemůže mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé, nejsou-li zde „opodstatněné pochybnosti“, že se vzorkem bylo nezákonně manipulováno nebo jinak znehodnocen, či změněny jeho rozhodné vlastnosti. Tento soud neshledává důvodu, aby se odchýlil od svého dřívějšího závěru. V projednávané věci především nebyly shledány žádné

pokračování

pochybnosti o tom, že by Celně technická laboratoř neposuzovala vzorky zboží zajištěného u stěžovatele. Tyto vzorky byly opatřeny pevným obalem (skleněná láhev) s alkorkovým uzávěrem, které podle protokolu o zkoušce a podle fotodokumentace nebyly nijak poškozeny. Ze shora uvedených důvodů proto nemá ani Nejvyšší správní soud rozhodující v této věci žádné pochybnosti o tom, že by u stěžovatele zajištěné a později zkoumané zboží, resp. odebrané vzorky, bylo jakkoliv znehodnoceno, či ovlivněny jeho vlastnosti k tíži stěžovatele. Neúčast stěžovatele při odběru vzorků tak v žádném případě neměla a ani nemohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného o stěžovatelově daňové povinnosti.

Nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud v tomto směru ještě poznamenává, že v projednávané věci není přílehlavý poukaz či srovnání s věcí řešenou Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007 - 251, či judikáty, z nichž vycházel. Je tomu tak proto, že v této věci nešlo o fyzický odběr vzorků, manipulaci s nimi, jejich dopravu a skladování, což by mohlo mít za následek znehodnocení těchto vzorků a ovlivnění jejich mechanicko-fyzikálních či chemických vlastností, jako tomu bylo v poukazovaném případě. Zde nešlo o odběr vzorků tabáku, kde mělo význam místo odběru vzorku v balení, mechanismus odběru, balení odebraného vzorku, skladování a přeprava vzorků, a to vše ve vztahu k možnosti poškození vzorku. Mezi účastníky řízení v poukazované věci byl totiž spor o mechanicko-fyzikální vlastnosti dováženého zboží před odběrem vzorků (tabákové listy) a při zkoumání vzorků v Celně technické laboratoři (tabáková drť - scraps), které mohly ovlivnit sazební zařazení dováženého zboží. O takový případ v projednávané věci ale evidentně nešlo (zde bylo předmětem zkoumání Celně technické laboratoře chemické složení tekutin stěžovatele, obsažených v originálních a neporušených skleněných obalech, opatřených originálními etiketami a neporušenými originálními alkorkovými uzávěry).

Jde-li o stěžovatelem dovozované pochybení celního orgánu, který při provádění domovní prohlídky a prohlídky jiných prostor stěžovatele dne 23. 9. 2010 nese-psal protokol o odběru jednotlivých vzorků zajištěného zboží, tak ani toto vybočení správního orgánu z běžné správní praxe není v projednávané věci natolik zásadní vadou, která by mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného ve věci samé. Toto platí tím spíše, když o zajištění zboží jako celku je sepsán protokol o provedení prohlídky jiných prostor a pozemků (ze dne 23. 9. 2010, sp. zn. PL-1631/TS-36/2010), doplněný o podrobnou fotodokumentaci, jež byla provedena na základě příkazu Okresního soudu v Karlových Varech, z něhož vyplývá, že došlo k zajištění zde uvedeného zboží. Vyžadování litery vnitřního předpisu v této konkrétní věci, tj. provedení zvláštního protokolárního záznamu o odběru vzorků z uvedeného zboží, by za daného skutkového stavu (není sporu o tom, že jde o lihoviny podléhající spotřební dani), bylo přepjatým formalismem. Nejvyšší správní soud proto neshledal, že by neprovedení sepsu protokolu o odběru vzorků zboží, které bylo zajištěno u stěžovatele dne 23. 9. 2010, bylo možno považovat za zásadní vadu řízení před správními orgány, pro kterou měl krajský soud napadené rozhodnutí zrušit.

Ve světle uvedeného je bez významu i tvrzení stěžovatele, že postupem správních orgánů byl zkrácen na svých právech, když nebyl řádně poučen před odběrem vzorků zajištěného zboží a nebylo mu umožněno realizovat své právo vznést písemné námítky proti odběru vzorků (viz absentující vyjádření kontrolovaného subjektu, které je jinak součástí poučení tohoto subjektu). Tato dílčí oprávnění jsou konzumována právem stěžovatele být přítomen odběru vzorků ze zajištěného zboží, které v této věci sice nebylo stěžovateli zachováno, ale Nejvyšší správní soud jej v projednávané věci (s ohledem na průběh předchozího daňového (trestního) řízení) neshledal způsobitelným ovlivnit zákonnost rozhodnutí, kterým byla stěžovateli stanovena spotřební daň. Ostatně, pokud by měl stěžovatel skutečně výhrady proti postupu a jednání zaměstnanců celní správy, a to nejen při prováděné prohlídce, ale i proti způsobu odběru vzorků

ze zajištěného zboží, popřípadě k manipulaci s nimi, nic mu nebránilo tyto výhrady uvést ve vyjádření k protokolu o provedení prohlídky jiných prostor a pozemků (ze dne 23. 9. 2010, sp. zn. PL-1631/TS-36/2010), či kdykoliv dále ve správním řízení. Žádné takové výhrady však stěžovatel nevznesl. Zákonnost napadeného rozhodnutí nelze posuzovat skrze imaginární či hypotetické námitky, ale jen skrze konkrétní námitky o tom, jak bylo zasaženo do práv stěžovatele, pokud se nemohl např. ohradit proti postupu a jednání zaměstnanců celní správy při odběru vzorků, zda tato okolnost mohla mít vliv na kvalitu či chemické složení zkoumaných vzorků, popřípadě jejich zdanění. V tomto směru ale bylo pro posouzení věci samé rozhodující (jak uvedl již žalovaný), že podle výsledků jednotlivých protokolů o zkouškách CTL ze dne 27. 12. 2010, č. j. 34641-2/2010-900000-020 až č. j. 34641-14/2010-900000-020, bylo prokázáno, že zkoumané lihoviny jsou vybranými výrobky ve smyslu zákona o spotřebních daních, že podmínkou pro vyměření spotřební daně stěžovateli bylo zjištění skladování lihovin v prostorech, které užíval stěžovatel [srov. § 4 odst. 1 písm. f) ve spojení s § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních], a nikoliv odběr vzorků těchto lihovin, když o jejich kvalitě nebylo mezi účastníky řízení sporu.

S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

Ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1, věta první s. ř. s. ve spojení s ust. § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci úspěch neměl, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému podle obsahu spisu žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 29. ledna 2015

JUDr. Jaroslav Hubáček  
předseda senátu