



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců Mgr. Václava Trajera a Ing. Mgr. Martina Bruse v právní věci **žalobce: J. Š.**, nar. „X“, bytem „X“, zastoupeného JUDr. Zdeňkem Weigem, advokátem, se sídlem Nad Zátíším 586/22, Praha 4, proti **žalovanému: Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Celního ředitelství Ústí nad Labem ze dne 7. 5. 2012, č. j. 447-7/2012-200100-21,

t a k t o :

- I.** Rozhodnutí Celního ředitelství Ústí nad Labem ze dne 7. 5. 2012, č. j. 447-7/2012-200100-21, **se pro vady řízení zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11.712 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí Celního ředitelství Ústí nad Labem (dále jen „původní žalovaný“) ze dne 7. 5. 2012, č. j. 447-7/2012-200100-21, jímž byl změněn platební výměr Celního úřadu Chomutov (dále jen „celní úřad“) ze dne 28. 4. 2011, č. j. 5964/2011-086300-022. Tímto platebním výměrem celní úřad podle § 18 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2012 (dále jen „zákon o spotřebních daních“), a podle § 101, § 139 a § 147 zákona

č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), stanovil žalobci spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období září 2010 ve výši 549.735 Kč, splatnou do 15 dnů od právní moci platebního výměru. Původní žalovaný napadeným rozhodnutím nahradil text „*spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období září 2010 ve výši 549.735 Kč*“ a navazující výpočet textem: „*spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období září 2010 ve výši 381.056 Kč*“ a vlastním výpočtem. Daň byla vyměřena za 282,07 kg tabáku Golem směs extra částkou 377.974 Kč a za 2,3 kg neoznačeného tabáku částkou 3.082 Kč.

Na tomto místě soud podotýká, že dne 1. 1. 2013 vstoupil v účinnost zákon č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, jímž byla zrušena všechna celní ředitelství včetně Celního ředitelství Ústí nad Labem. Podle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ve spojení s § 2, § 4 odst. 1 písm. a) a § 82 odst. 2 zákona č. 17/2002 Sb. od 1. 1. 2013 přešla působnost z Celního ředitelství Ústí nad Labem na Generální ředitelství cel, které se tak bez dalšího stalo žalovaným.

Žalobce uvedl, že dne 14. 9. 2010 kontrolovala mobilní hlídka Celního ředitelství Plzeň motorové vozidlo, ve kterém přepravoval tabákové výrobky. Namítal, že při kontrole nebyly odebírány žádné vzorky, ani nebyla zjišťována hmotnost dopravovaného tabáku. Celní ředitelství Plzeň provedlo odběr vzorků teprve dne 1. 12. 2010 v nepřítomnosti žalobce, čímž porušilo vnitřní předpis celní správy č. 18/2008; žalobce rovněž neobdržel kontrolní vzorek. Žalobce vyjádřil přesvědčení, že nepřevážel tabák, který by byl předmětem spotřební daně. Celní úřad před vydáním platebního výměru nezaslal žalobci protokoly o odběru vzorků, ani protokoly o zkoušce (analýze vzorků), a tím žalobci znemožnil kvalifikovanou obranu a případnou změnu daňového tvrzení. Původní žalovaný tyto argumenty uznal a dožádal Celní ředitelství Plzeň o odebrání vzorků za přítomnosti žalobce. Žalobce se opětovného odběru odmítl zúčastnit s poukazem na to, že jeden odběr již proběhl a že kontrola, při které jsou celní orgány podle § 41 odst. 6 zákona o spotřebních daních oprávněny odebírat vzorky, již skončila. Žalobce nesouhlasil s názorem původního žalovaného, že celní orgány jsou oprávněny odebírat vzorky kdykoliv i opakovaně. Zmíněné ustanovení opravňuje celní orgány odebírat vzorky vyráběných, zpracovávaných, skladovaných a dopravovaných výrobků; výrobky umístěné ve skladu celního orgánu však podle žalobce nelze považovat za skladované výrobky ve smyslu § 41 odst. 6 zákona o spotřebních daních. Žalobce upozornil také na to, že s tabákem bylo bez jeho vědomí manipulováno a může se jednat o jiný tabák, neboť původní odběr vzorků se uskutečnil cca tři měsíce po zajištění tabáku na jiném místě, než měl být podle rozhodnutí o zajištění tabák uskladněn. V protokolu ani v rozhodnutí o zajištění není zajištěný tabák nijak přesně identifikován, Celní ředitelství Plzeň tedy tabák nezabezpečilo před možnou záměnou. Žalobce rovněž namítal, že Celní ředitelství Plzeň porušilo metodický pokyn o odběru vzorků MP 05-02, neboť nedodrželo minimální velikost odebíraného vzorku. Žalobce uvedl, že Celní ředitelství Plzeň dosud nezahájilo řízení o zajištěných výrobcích podle § 42b odst. 1 zákona o spotřebních daních.

Žalobce dále poukázal na rozpory v údajích o hmotnosti tabáku v jednotlivých baleních vyplývající z protokolů o odběru vzorků a z protokolů o zkoušce. Zdůraznil, že rozhodnutí musí vycházet ze spolehlivě zjištěného skutkového stavu, proto by mělo být především zjištěno, o jaké množství tabáku se ve skutečnosti jedná. Žalobce podotkl, že nebyl vyzooměn o tom, že Celní ředitelství Plzeň na základě dožádání zjišťovalo hmotnost

zajištěného tabáku, ačkoliv tento údaj je základem pro vyměření daně. Žalobci nebyl předložen ani úřední záznam o zjištění hmotnosti. Podle názoru žalobce mělo být zjišťování hmotnosti prováděno v rámci místního šetření, neboť se de facto jedná o dokazování ve smyslu § 92 daňového řádu.

Ve vztahu ke všem shora uvedeným skutečnostem žalobce současně namítal, že bylo porušeno jeho právo na seznámení s důkazy, vyjádření k nim a projednání věci v jeho přítomnosti.

Z protokolů o zkoušce podle žalobce není zřejmé, jakou metodou celně technická laboratoř zjistila, že se jedná o tabák, který lze kouřit. Žalobce připomněl, že celně technická laboratoř nepoužila akreditované metody pro zkoušku předložených vzorků. Případnou zkoušku kouřením označil žalobce za důkaz ohledáním, jemuž nebyl přítomen. Bylo tak porušeno jeho právo se s tímto důkazem seznámit přímo, nikoliv prostřednictvím shrnutí nebo zhodnocení provedeného správcem daně.

Žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí včetně předcházejícího rozhodnutí celního úřadu zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Původní žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Uvedl, že zákon o spotřebních daních neukládá celním orgánům povinnost odebírat vzorky pouze v místě a času prováděné kontroly. Celní orgány jsou oprávněny odebírat vzorky kdykoliv a kdekoliv v místě, které je k tomu nejvhodnější. Vzorky nemusí odebírat přímo na pozemní komunikaci při kontrole, ale např. po převezení dopravního prostředku k celnímu úřadu, případně v dalších dnech). Celní orgány zpravidla zajistí vybrané výrobky a vyzvou daňový subjekt, aby odstranil pochybnosti o tom, že dopravoval vybrané výrobky bez dokladů prokazujících jejich zdanění. Žalobce žádné doklady nedoložil a namítal, že se nejedná o vybrané výrobky, proto Celní ředitelství Plzeň následně odebralo vzorky. Žalobcem zmíněné ustanovení § 42b odst. 1 zákona o spotřebních daních nabylo účinnosti až 1. 5. 2011, tj. po vydání rozhodnutí o zabránění vybraných výrobků, které nebylo napadeno odvoláním. Původní žalovaný dále konstatoval, že zajištěné vybrané výrobky byly uskladněny ve skladu Celního úřadu Karlovy Vary, kde podle sdělení osoby odebírající vzorky došlo i k odběru vzorků; údaj v protokolech označující za místo odběru vzorků PCÚ Cheb-MND je nesprávný. Veškeré zajištěné výrobky byly detailně popsány (identifikovány) jak v rámci řízení o zajištěných vybraných výrobcích, tak v průběhu analýzy vzorků. Zboží je snadno ztotožnitelné na základě provedené fotodokumentace.

Podle původního žalovaného celní úřad pomínil skutečnou hmotnost tabákových výrobků a vycházel z údajů uvedených výrobcem. Tento stav byl napraven v rámci odvolacího řízení. Pět analyzovaných vzorků vážilo celkem 551,1 g a 2.711 balení tabáku uskladněného ve skladu Celního ředitelství Plzeň mělo po převážení hmotnost 281.110 g. Z těchto údajů byla zjištěna průměrná hmotnost jednoho balení 103 g (po zaokrouhlení), kterou původní žalovaný využil pro vyměření spotřební daně ze čtyř balení tabáku Golem, u kterých nebylo možno zjistit reálnou hmotnost. Převážení tabáku nepovažoval původní žalovaný za úkon, u kterého by byla nutná přítomnost žalobce. Původní žalovaný připustil, že při odběru vzorků nebyla dodržena minimální hmotnost stanovená v interním předpisu, nicméně odebrané množství bylo dostačující pro provedení veškerých analýz a odebrání většího množství by nemělo vliv na výsledek těchto analýz.

Původní žalovaný konstatoval, že z obsahu protokolů o zkoušce je zřejmé, jaké analýzy byly provedeny, jakým způsobem a s jakým výsledkem. Zkouška kouření dokazuje, že konečný spotřebitel může tabák kouřit jednoduše bez dalšího zpracování nebo úpravy.

Protokol o zkoušce lze použít jako jeden z důkazních prostředků v daňovém řízení. Přítomnost žalobce u provádění důkazu zkouškou kouření lze teoreticky připustit, pokud by úřední osoby prováděly dokazování přímo v místě celního úřadu, u daňového subjektu nebo v jiném místě. V případě nutnosti lze zkoušku kouření u soudu demonstrovat, nebo analyzovat rezervní vzorky v nezávislé laboratoři.

Žalobce v replice k vyjádření vyslovil, že ustanovení § 41 odst. 6 zákona o spotřebních daních opravňuje celní orgány k odběru vzorků jen při kontrole. Vzhledem k tomu, že kontrola skončila sepsáním protokolu o zajištění a vydáním rozhodnutí o zajištění dne 14. 9. 2010, žalobce neviděl žádný důvod odebírat vzorky, a to ještě opakovaně. Při kontrole podle § 41 odst. 4 zmíněného zákona (kontrola dopravovaných výrobků) jsou celní orgány podle názoru žalobce oprávněny odebírat vzorky dopravovaných výrobků, nikoliv výrobků skladovaných, vyráběných, apod. Původní žalovaný ve svém vyjádření nevedl, kdy bylo zahájeno řízení o zabrání vybraných výrobků; zahájení řízení nebylo oznámeno zástupci žalobce, ačkoliv celní úřad věděl, že žalobce má zástupce. Podle názoru žalobce byly i před účinností novely, která zavedla do zákona o spotřebních daních ustanovení § 42b, celní orgány povinny aplikovat všechny zásady daňového řízení, včetně zásady hospodárnosti, a proto byly k řízení o propadnutí, resp. zabrání zajištěných vybraných výrobků místně příslušné celní úřady nebo celní ředitelství, které řízení zahájily vydáním rozhodnutí o zajištění. Žalobce nadále trval na tom, že celní orgány manipulovaly se zajištěným zbožím. Vysvětlení původního žalovaného o nesprávném údaji o místu odběru vzorků v protokolu o odběru vzorků žalobce odmítl s tím, že stejný údaj obsahují také protokoly o zkoušce. Žalobce rovněž namítal, že celně technická laboratoř není správcem daně a nemůže provádět dokazování. Protokol o zkoušce může být v daňovém řízení jedním z důkazních prostředků, musí se však jednat o provedení analýzy, nikoliv o ohledání, při kterém se neaplikuje žádná vědecká metoda zkoumání. Žalobce vyjádřil přesvědčení, že byla provedena zkouška kouření, která představuje důkaz ohledáním. Přesto nebylo žalobci umožněno se zkoušky zúčastnit. S ohledem na tyto skutečnosti žalobce uzavřel, že závěry celně technické laboratoře nelze označit za důkaz.

O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť původní žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a žalobce nesdělil soudu do dvou týdnů od doručení výzvy svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoliv byl ve výzvě výslovně poučen, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.

Napadené rozhodnutí původního žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Ze správního spisu zjistil soud následující pro případ významné skutečnosti:

Celní ředitelství Plzeň provedlo dne 14. 9. 2010 kontrolu vozidla Mercedes Benz, RZ 4U4 6031, při které zjistilo, že žalobce v tomto vozidle převáží tabák. Rozhodnutím ze dne 14. 9. 2010, zn. 8343/2010-160100-34, Celní ředitelství Plzeň zajistilo 2.720 balení tabáku Golem směs extra à 150 g, výrobce L.T.B.C., spol. s r. o., a 15 kusů krabiček PVC bez označení à 150 g, celkem 410,25 kg tabáku. Podle protokolu o zajištění vybraných výrobků ze dne 14. 9. 2010 bylo zboží uskladněno na adrese Celního úřadu Karlovy Vary. Dne 25. 1. 2011 postoupilo Celní ředitelství Plzeň věc zajištěných vybraných výrobků Celnímu úřadu Chomutov s poznámkou, že zajištěné výrobky jsou umístěny ve skladových prostorách Celního ředitelství Plzeň.

Dne 2. 3. 2011 podal žalobce na základě výzvy celního úřadu daňové přiznání ke spotřební dani z tabákových výrobků za měsíc září 2010, ve kterém nevyčíslil žádnou daň. Celní úřad proto dne 21. 3. 2011 podle § 89 odst. 1 daňového řádu vyzval žalobce k odstranění pochybností do 15 dnů od doručení výzvy. Ve stanovisku k citované výzvě žalobce uvedl, že za jeho přítomnosti nebyl odebrán žádný vzorek, žalobce neobdržel ani rezervní vzorek a není zřejmé, jak celní úřad zjistil, že přepravovaný tabák podléhá dani; celní úřad proto bude muset prokázat, že se jedná o tabák ke kouření.

Přípisem ze dne 7. 4. 2011 sdělil celní úřad žalobci výsledek postupu k odstranění pochybností. Konstatoval, že žalobce přepravoval tabákové výrobky, které jsou předmětem spotřební daně. Tato skutečnost je podložena výsledkem analýzy vzorků, jež byly odebrány pracovníky Celního ředitelství Plzeň. Bylo zjištěno, že se jedná o řezaný tabák a že vzorky jsou způsobitelné ke kouření. Celní úřad dále zmínil judikaturu Nejvyššího správního soudu a uzavřel, že pochybnosti nebyly zcela ani zčásti odstraněny.

V reakci na tento přípis žalobce uvedl, že není zřejmé, kdo a jak zjistil, že se jedná o tabák, který je možno kouřit. Připomněl, že nebyl přítomen odběru vzorků a nedostal žádné vzorky, tudíž nebyl dodržen postup stanovený vnitřním předpisem celní správy č. 41/2004. Žalobce požadoval, aby mu byly zaslány originály protokolů o odběru vzorků a protokoly o zkoušce.

Dne 28. 4. 2011 vydal celní úřad platební výměr a dne 2. 5. 2011 jej doručil zástupci žalobce, který dne 19. 5. 2011 podal odvolání. Celní úřad dále požádal Celní ředitelství Plzeň o postoupení protokolů o odběru vzorků. Obdržel je dne 6. 6. 2011 a obratem je společně s protokoly o zkoušce a stanovisky k sazebnímu zařazení zaslal zástupci žalobce. Podle protokolů o odběru vzorků proběhl odběr dne 1. 12. 2010 v prostorách PCÚ Cheb-MND bez přítomnosti žalobce.

Původní žalovaný dožádal dne 23. 6. 2011 Celní ředitelství Plzeň o nový odběr vzorků za účasti žalobce. Podáním ze dne 18. 7. 2011 žalobce sdělil, že se k odběru vzorků nedostaví, neboť Celní ředitelství Plzeň již jednou vzorky odebíralo a právní předpisy nedávají celním orgánům právo, aby odběr vzorků opakovaly, jestliže původní odběr provedly protiprávně. Žalobce dodal, že kontrola podle § 41 odst. 4 zákona o spotřebních daních skončila, byl vydán platební výměr, a proto není jasné, proč by vzorky měly být odebírány opakovaně. Upozornil také na časový odstup od zajištění předmětného tabáku a skutečnost, že předchozí odběr proběhl v jiném místě, než kde měl být tabák uskladněn. Žalobce vyslovil podezření, že s tabákem bylo manipulováno.

Dne 6. 2. 2012 původní žalovaný vyzval žalobce k uplatnění práva na vyjádření ke zjištěným skutečnostem a důkazům, popř. k navržení dalších důkazů do deseti dnů od doručení výzvy. Současně žalobci zaslal protokoly o odběru vzorků ze dne 25. 7. 2011

(odběr se konal téhož dne na Celním úřadě Karlovy Vary, sklad Údolí) a protokoly o zkoušce ze dne 30. 9. 2011. Zároveň žalobci sdělil, že tyto protokoly prokazují odběr vzorků a způsobnost tabáku bez označení i tabáku Golem směs extra ke kouření.

Podáním ze dne 13. 2. 2012 žalobce zpochybnil zjištěné množství tabáku, resp. jeho hmotnost. Namítal porušení ustanovení interního předpisu o minimální velikosti odebíraného vzorku a poukázal na to, že se neúčastnil odběru vzorků a že se zajištěným tabákem mohlo být manipulováno.

Celní ředitelství Plzeň na základě dožádání původního žalovaného dne 16. 3. 2012 převážilo zajištěné vybrané výrobky. Následně bylo dne 7. 5. 2012 vydáno napadené rozhodnutí.

Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl soud k závěru, že žaloba je důvodná, neboť řízení před správními orgány vykazuje zásadní vady ve smyslu ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Soud však nepřisvědčil všem žalobním námitkám.

Předně se soud zabýval otázkou, kdy mohou celní orgány odebírat vzorky zajištěných vybraných výrobků. Žalobce namítal, že vzorky nelze odebírat po skončení kontroly, která podle jeho názoru skončila sepsáním protokolu o zajištění a vydáním rozhodnutí o zajištění dne 14. 9. 2010, a že vzorky nelze odebírat opakovaně.

Podle § 41 odst. 4 zákona o spotřebních daních „*[k]terýkoliv celní úřad nebo celní ředitelství jsou oprávněny zastavovat dopravní prostředky a provádět jejich kontrolu za účelem zjištění, zda druh a množství dopravovaných vybraných výrobků odpovídají druhu a množství vybraných výrobků uvedených v elektronických průvodních dokladech nebo v ostatních dokladech stanovených pro dopravu vybraných výrobků. Tuto kontrolu jsou celní úřad nebo celní ředitelství oprávněny provádět také u dopravovaných zásilek. Kontrolovaná osoba je povinna úkony vyplývající z tohoto oprávnění strpět a poskytnout celnímu úřadu nebo celnímu ředitelství potřebnou součinnost.*“ Podle odstavce 6 téhož ustanovení „*[v] rámci svých oprávnění podle odstavců 3 až 5 jsou celní úřad nebo celní ředitelství oprávněny odebírat vzorky vyráběných, zpracovávaných, skladovaných i dopravovaných vybraných výrobků.*“

Smyslem odběru vzorků vybraných výrobků je zajištění materiálu, který se následně analyzuje a zkoumá za účelem ověření, zda se skutečně jedná o vybrané výrobky podle zákona o spotřebních daních a zda podléhají této dani. Výsledek analýzy či zkoumání vzorků se zpravidla zaznamenává do protokolu o zkoušce, který tvoří jeden z důkazních prostředků v daňovém řízení. Vycházeje z této premisy, soud musí přisvědčit původnímu žalovanému, že odběr vzorků je třeba provádět na vhodném místě, zejména proto, aby nedošlo ke kontaminaci vzorku a zmaření vlastního smyslu odběru. Ze stejného důvodu by odběr vzorků měla provádět osoba znalá pravidel pro odběr a manipulaci se vzorky. K těmto požadavkům je nutno přihlížet při výkladu citovaného ustanovení zakládajícího oprávnění k odběru vzorků.

V této souvislosti soud zdůrazňuje, že ustanovení § 41 odst. 6 zákona o spotřebních daních hovoří o odeírání vzorků v rámci oprávnění celních orgánů podle odstavce 4, nikoliv v rámci kontroly podle zmíněného odstavce. Výklad zastávaný žalobcem proto soud považuje

za nepřiměřeně zužující, a tudíž nesprávný. Celní orgány musí mít možnost odebírat vzorky ve vhodném prostředí a prostřednictvím k této činnosti náležitě proškolených pracovníků. Oprávnění k odběru vzorků proto nelze vázat jen k době, kdy probíhá kontrola podle § 41 odst. 4 zákona o spotřebních daních.

Současně je třeba si uvědomit, že kontrola podle § 41 odst. 4 zákona o spotřebních daních spočívá v kontrolování dopravních prostředků, případně dopravovaných zásilek ve smyslu ustanovení § 33 zákona o spotřebních daních, za účelem porovnání druhu a množství dopravovaných vybraných výrobků s průvodními doklady. Vlastní kontrola, pokud jde o dopravní prostředky, proto zpravidla následuje po zastavení vozidla celním orgánem a probíhá venku. Při odběru vzorků v rámci vlastní kontroly, tj. ještě v dopravním prostředku, by mohl být ohrožen smysl a účel odběru vzorků, neboť toto prostředí nelze považovat za vhodné k provedení odběru. Rozhodně tedy nelze říci, že by oprávnění odebírat vzorky trvalo pouze po dobu, kdy celní orgány kontrolují dopravní prostředek nebo dopravovanou zásilku.

Ani názor žalobce, že k odběru vzorků musí dojít před sepsáním protokolu o zajištění, resp. před vydáním rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků, nemá oporu v platném právu. Potřeba odběru vzorků a jejich zkoumání totiž může vyvstat až později v průběhu daňového řízení. Nelze vyloučit ani situaci, kdy se odebrané vzorky při zkoumání zcela spotřebují nebo se zničí či poškodí např. v důsledku povodní, a pro účely dalšího dokazování bude nutné odebrat další vzorky. Soud proto zastává názor, že celní orgány jsou podle § 41 odst. 6 zákona o spotřebních daních oprávněny odebírat vzorky vybraných výrobků kdykoliv v průběhu daňového řízení. Má-li však dojít k opakovanému odběru, musí k tomu celní orgány mít objektivní důvody, např. již zmíněné spotřebování, poškození nebo zničení dříve odebraného vzorku. Takovým důvodem může být rovněž náprava procesního pochybení při předchozím odběru vzorků. Odebírají-li celní orgány vzorky s časovým odstupem po zajištění vybraných výrobků, musí klást zvýšený důraz na to, aby nevznikaly pochybnosti o tom, zda odebrané vzorky skutečně pocházejí z vybraných výrobků, jež byly dříve zajištěny při kontrole podle § 41 odst. 4 zákona o spotřebních daních.

Namítá-li žalobce, že při kontrole dopravovaných výrobků podle zmíněného ustanovení jsou celní orgány oprávněny odebírat vzorky dopravovaných výrobků, nikoliv výrobků skladovaných, vyráběných, apod., soud podotýká, že označení výrobků slovem „*dopravovaných*“ ještě neznamená, že výrobky musejí být v daném okamžiku dopravovány. Zmíněná úvaha žalobce by *ad absurdum* znamenala, že se vzorky musí odebírat v době, kdy se vybrané výrobky ještě nacházejí v dopravním prostředku; ve vztahu ke zpracovávaným výrobkům by pak nejspíš odběr vzorků musel probíhat během jejich zpracování, což je ještě absurdnější. Označení „*dopravované vybrané výrobky*“ je proto nutné vykládat tak, že se jedná o výrobky, které byly při kontrole podle § 41 odst. 4 zákona o spotřebních daních zjištěny v kontrolovaném dopravním prostředku, bez ohledu na to, že byly následně umístěny do skladu některého celního orgánu. Umístěním do skladu se z dopravovaných výrobků rozhodně nestávají výrobky skladované, neboť skladovanými vybranými výrobky se rozumí takové výrobky, které skladoval daňový subjekt a které byly zjištěny při kontrole provozních budov, místností, míst nebo dalších prostor podle § 41 odst. 3 zákona o spotřebních daních.

Argumentaci žalobce, týkající se řízení o zajištěných výrobcích podle § 42b odst. 1 zákona o spotřebních daních, resp. řízení o zabránění vybraných výrobků, a místní příslušnosti k vedení těchto řízení, shledal soud zcela irelevantní z hlediska souzené věci. Předmětem soudního přezkumu totiž není ani rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků, ani rozhodnutí o jejich zabránění, ale pouze rozhodnutí o odvolání ve věci vyměření spotřební daně z tabákových výrobků.

Žalobce dále namítal, že celně technická laboratoř není správcem daně a nemůže provádět důkaz, zda se jedná o tabák ke kouření. Soud na tomto místě podotýká, že celně technická laboratoř neprováděla dokazování, pouze analyzovala odebrané vzorky. Za analýzu je v širším slova smyslu třeba považovat jakékoliv zkoumání vzorků, včetně případné zkoušky kouřením. Výsledkem provedené analýzy je protokol o zkoušce, který teprve slouží jako důkaz v daňovém řízení.

Smyslem zřízení sítě celně technických laboratoří je právě zajišťování odborných analýz pro účely celního řízení; celně technická laboratoř je odborným pracovištěm k tomu náležitě technicky a personálně vybaveným. Pokud v celním řízení vznikne potřeba získání určitých odborných poznatků, je nezbytné, aby provedení potřebných analýz a vypracování posudků zajistily celní orgány pomocí k tomu náležitě odborně způsobilých a vybavených pracovišť. Těmi mohou být organizační útvary celních orgánů, splňují-li uvedené požadavky, nebo i jiné subjekty, rovněž za podmínky splnění uvedených požadavků (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2009, č. j. 9 Afs 88/2008 - 99, www.nssoud.cz).

Soud na tomto místě zdůrazňuje, že provádí-li zkoušku kouření tabáku celně technická laboratoř, nejedná se o důkaz ohledáním a účastník daňového řízení nemá právo být této zkoušce přítomen (shodně viz usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. 3. 2012, sp. zn. 15 Tdo 1671/2011, publ. pod č. 55/2012 Sb. NS). K provedení zkoušky kouřením nepotřebuje celně technická laboratoř žádnou speciální akreditaci. Posouzení otázky, zda dojde při přerušení tahu k uhasnutí cigarety vytvořené z předmětných tabákových výrobků, totiž nevyžaduje žádné odborné znalosti (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2010, č. j. 1 Afs 71/2009 - 113, publ. pod č. 2313/2011 Sb. NSS).

Nesouhlasí-li účastník daňového řízení se závěry uvedenými v protokolu o zkoušce vyhotoveném celně technickou laboratoří, může navrhnout jiné důkazy, včetně důkazu zkouškou kouření tabáku. V takovém případě by zkoušku prováděl přímo celní orgán jako důkaz ohledáním a v přítomnosti účastníka řízení. Provedení tohoto důkazu však žalobce v daňovém ani v soudním řízení nenavrhl.

Žalobci lze přisvědčit, že Celní ředitelství Plzeň pochybilo při odběru vzorků dne 1. 12. 2010, neboť vzorky odebralo v nepřítomnosti žalobce. Porušilo tím nejen vnitřní předpis upravující postup při odběru vzorků a zavedenou správní praxi, ale také ustanovení § 2 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), podle kterého „[s]právci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.“ Popsané pochybení, stejně tak jako neseznámení žalobce

s protokoly o odběru vzorků a protokoly o zkoušce ze strany celního úřadu, mohl v odvolacím řízení napravit původní žalovaný, neboť obě řízení tvoří jeden celek. V souzené věci však k úplné nápravě vytýkaného pochybení nedošlo.

Na tomto místě považuje soud za potřebné připomenout, že samotný odběr vzorků probíhal v době platnosti a účinnosti zákona o správě daní a poplatků, zatímco následné řízení bylo počínaje dnem 1. 1. 2011 vedeno v režimu daňového řádu (k tomu srov. § 264 odst. 1 daňového řádu).

Nesprávnost postupu původního žalovaného spatřuje soud v tom, že řádně neseznámil žalobce se všemi svými zjištěními učiněnými v rámci dokazování. Původní žalovaný tak porušil ustanovení § 115 odst. 2 věty první daňového řádu, podle kterého „*[p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků.*“

Citované ustanovení upravuje postup odvolacího orgánu v případě, že v průběhu řízení o odvolání provádí dokazování. Podle důvodové zprávy k daňovému řádu bylo cílem tohoto ustanovení poskytnout odvolateli a odvolacímu orgánu před vydáním rozhodnutí o odvolání určitý prostor pro případný dialog nad provedeným dokazováním. Předmětné ustanovení má sloužit k tomu, aby byl odvolatel při zachování principu apelace chráněn před tzv. překvapivými rozhodnutími tím, že mu bude poskytnut prostor k vyjádření, neboť proti výslednému rozhodnutí již není možné odvolání, pouze soudní přezkum.

Povinnost seznámit odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, z povahy věci zahrnuje také seznámení se závěry, které odvolací orgán z provedeného dokazování dovozuje. Seznámení musí být provedeno jasně, srozumitelně a především konkrétně; musí obsahovat nejen přehled konkrétních provedených důkazů, ale především hodnocení, která z nich lze dovodit pro zjištění skutkového stavu. Tuto povinnost odvolací orgán nesplní, pokud by pouze souhrnně odkázal na provedené důkazy a popsal nová skutková zjištění, aniž by ze seznámení byla patrna hodnotící úvaha odvolacího orgánu o provedených důkazech [srov. Baxa, J. a kol. *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011 – komentář k § 115].

Soud zastává názor, že toto seznámení musí odvolateli poskytnout dostatek informací k tomu, aby se mohl kvalifikovaně vyjádřit a náležitě uvážit, zda navrhne další důkazy a jaké. Odvolací orgán se proto současně musí vypořádat s námitkami, jež odvolatel ve vztahu k dokazovaným skutečnostem uplatnil. Bez informací o tom, jak bylo s jeho námitkami naloženo, totiž odvolatel nemůže řádně posoudit, zda je namístě navrhopvat další důkazy. Soud proto dospěl k závěru, že seznámení odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu musí obsahovat také vypořádání námitek, které odvolatel ve vztahu k dokazovaným skutečnostem uplatnil. Jedině tak umožní odvolací orgán odvolateli řádný výkon jeho procesních práv a dostojí svým povinností šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů (§ 5 odst. 3 daňového řádu) a umožnit daňovým subjektům plně uplatnění jejich práv (§ 6 odst. 3 téhož zákona).

V souzené věci nebyl žalobce před vydáním rozhodnutí o odvolání řádně seznámen se všemi závěry, které původní žalovaný učinil v souvislosti s novým odběrem vzorků uskutečněným dne 25. 7. 2011. Vyrozumění o doplnění podkladů pro rozhodnutí ze dne 6. 2. 2012 navíc v rozporu se shora popsány požadavky nezahrnovalo vypořádání relevantních námitek žalobce. Původní žalovaný jednak žalobci nesdělil, že postup při odběru vzorků považoval za správný a souladný s příslušným vnitřním předpisem i přesto, že žalobce nebyl odběru přítomen, a jednak neodpověděl na zásadní námitku žalobce týkající se možné manipulace se zajištěným tabákem (podle jednotlivých dokumentů se zajištěný tabák nacházel na třech různých místech – sklad CÚ Karlovy Vary, prostory Celního ředitelství Plzeň, prostory PCÚ Cheb-MND). Tato námitka je přitom naprosto zásadní, neboť pokud by se ukázala důvodnou, vznikly by významné pochybnosti o tom, zda byly vzorky skutečně odebrány z tabáku, který žalobce dne 14. 9. 2010 dopravoval. Soud k tomu doplňuje, že původní žalovaný měl nejprve vyvrátit pochybnosti o manipulaci se zajištěným tabákem a možnosti jeho záměny, na které žalobce upozornil ještě před provedením odběru, aby měl žalobce všechny informace potřebné pro posouzení, zda pro něj má smysl se odběru zúčastnit; teprve poté měl následovat odběr vzorků. Původní žalovaný se však o odstranění pochybností o manipulaci se zajištěným tabákem a možnosti jeho záměny pokusil až ve vyjádření k žalobě, což je z hlediska možnosti uplatnění práv žalobce v daňovém řízení evidentně pozdě.

Žalobce rovněž nebyl před vydáním napadeného rozhodnutí řádně seznámen s výsledky zjišťování hmotnosti zajištěných vybraných výrobků, které na základě dožádání původního žalovaného provedlo Celní ředitelství Plzeň. Úřední záznam a zpráva k dožádání, které následně původní žalovaný obdržel, jednoznačně představují důkazní prostředky ve smyslu ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu. Jejich prostřednictvím původní žalovaný prokazoval skutečnou hmotnost zajištěného tabáku, která tvoří základ pro výpočet spotřební daně. Není proto pochyb o tom, že se jedná o naprosto zásadní skutečnost, kterou původní žalovaný v odvolacím řízení zjistil. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu byl původní žalovaný povinen žalobce s výsledky vážení zajištěného tabáku seznámit, což však neučinil.

Soud se ztotožnil také s názorem žalobce, že měl právo být přítomen při zjišťování hmotnosti zajištěného tabáku. V tomto případě se jedná o typický důkaz ohledáním věci podle § 93 odst. 1 daňového řádu. Ohledání věci je důkazním prostředkem sloužícím k získání informací o věcech důležitých pro posouzení daňových povinností. Ohledání se koná, mají-li být přímým pozorováním zjištěny bezprostředně poznatky o fyzikálních, chemických a dalších vlastnostech nějaké věci, její kvalitě, množství, apod. [srov. Baxa, J. a kol. *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011 – komentář k § 93]. V souzené věci šlo o zjištění množství (hmotnosti) zajištěného tabáku, jež bylo nezbytné pro stanovení výše spotřební daně z tabákových výrobků. Původní žalovaný tedy podle názoru soudu pochybil, pokud žalobci účast při zjišťování hmotnosti zajištěného tabáku neumožnil.

S ohledem na uvedené skutečnosti soud uzavírá, že ve správním řízení byla podstatně porušena ustanovení § 5 odst. 3, § 6 odst. 3 a § 115 odst. 2 daňového řádu. Toto porušení daňového řádu mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, proto soud shledal žalobu důvodnou a napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. pro vady řízení zrušil. Zároveň soud podle § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl o vrácení věci žalovanému k dalšímu

řízení, v němž je ve smyslu ustanovení § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán výše uvedenými závěry soudu.

Jednotlivými námitkami týkajícími se postupu celních orgánů při odběru vzorků, velikosti vzorků a zjišťování hmotnosti se soud nezabýval. K těmto skutečnostem se po odstranění výše popsaných procesních vad musí v dalším řízení nejprve vyjádřit žalovaný a soud není oprávněn předjímat jeho závěry.

Jelikož žalobce měl ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit mu do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení o žalobě v celkové výši 11.712 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku 3.000 Kč, z částky 6.300 Kč za tři úkony právní služby zástupce žalobce JUDr. Zdeňka Weiga, advokáta, po 2.100 Kč podle § 7 a § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění účinném do 31. 12. 2012 [převzetí a příprava zastoupení podle § 11 odst. 1 písm. a) a podání žaloby a repliky podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], z částky 900 Kč jako náhrady hotových výdajů advokáta [tři režijní paušály po 300 Kč podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 1. 2006] a z částky 1.512 Kč představující 21% DPH, kterou byl advokát podle zvláštního právního předpisu povinen odvést z vyčíslené odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů. Náklady spojené s návrhem na přiznání odkladného účinku, včetně soudního poplatku, soud žalobci nepřiznal, neboť žalobce s tímto návrhem nebyl úspěšný.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Ústí nad Labem dne 16. února 2015

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová