



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D., a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse ve věci

žalobce: **J. Š.**, narozený dne „X“,
bytem „X“,
zastoupený JUDr. Zdeňkem Weigem, advokátem,
sídlem Nad Zátíším 586/22, 142 00 Praha 4,

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**,
sídlem Budějovická 1387/7, 140 96 Praha 4,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 11. 2015, č. j. 9414-25/2015-900000-304.8,

takto:

- I.** Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 6. 11. 2015, č. j. 9414-25/2015-900000-304.8, **se pro vadu řízení zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Generálního ředitelství cel ze dne 6. 11. 2015, č. j. 9414-25/2015-900000-304.8, jímž byl v řízení o odvolání žalobce změněn platební výměr Celního úřadu Chomutov (dále jen „celní úřad“) ze dne 28. 4. 2011, č. j. 5965/2011-086300-022, Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

kterým 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 listopad 2010 ve výši 192 558 Kč. Daň byla vyměřena za 34,65 kg tabáku Golem částkou 46 431 Kč, za 12,45 kg tabáku Cézár částkou 16 683 Kč, za 23,4 kg neoznačeného tabáku částkou 31 356 Kč, za 47 800 kusů cigaret balených v obalech pro dutinky Solid částkou 96 078 Kč a za 1 000 kusů cigaret Europe Lights částkou 2 010 Kč. Změna platebního výměru provedená napadeným rozhodnutím spočívala v tom, že daň byla nově stanovena podle pomůcek a daňová povinnost žalobce byla snížena na částku 171 078 Kč, kterou tvoří 72 990 Kč za 54,47 kg tabáku Golem – směs extra, tabáku Cézár a řezaného tabáku v plastových dózách bez označení, částka 96 078 Kč za 47 800 kusů cigaret balených v obalech pro dutinky Solid a částka 2 010 Kč za 1 000 kusů cigaret Europe Lights. Žalobce se v žalobě zároveň domáhal toho, aby soud zrušil také zmíněný platební výměr a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobce namítal, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu se zákonem. Upozornil na chybný údaj o 321 baleních tabáku GOLEM à 150 g, když kontrolou v roce 2010 bylo zjištěno, že ve vozidle je dopravováno 231 těchto balení. S odkazem na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 9. 2. 2015, č. j. 15 Af 78/2011 - 57, jímž bylo zrušeno předchozí rozhodnutí o odvolání žalobce v této věci, žalobce konstatoval, že zasláním přípisu ze dne 6. 3. 2015 nazvaného seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, žalovaný nevypověděl jeho stěžejní námitku, že celní úřad nezodpověděl jeho námitku, že žádný vzorek nebyl odebrán v jeho přítomnosti a že celní úřad postupoval v rozporu s vnitřním předpisem upravujícím odběr vzorků. Se závěry uvedenými v předmětném přípisu žalobce nesouhlasil. Uvedl, že v době odebrání vzorků upravoval danou problematiku služební předpis č. 18/2008, a k jeho aplikaci poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se závaznosti vytvořené správní praxe. Žalobce zdůraznil požadavek předmětného předpisu, aby protokol o odběru vzorku obsahoval podpis kontrolované osoby a otisk razítka, a připomněl právo této osoby být účastna odběru vzorků. Současně namítal, že mu účast při odběru vzorků nebyla umožněna, z dokladů nevyplývá, z jakých výrobků byly vzorky odebrány, a nelze vyloučit, že s odebranými vzorky nebylo nakládáno tak, aby nemohl být změněn jejich charakter. Dodal, že zřejmě ani nebyl odebrán referenční vzorek pro možnost zpětné vazby, neboť mu nebyl předán ani rezervní vzorek.
3. Podle žalobce byla skutečnost jiná, než ji popisuje žalovaný v uvedeném přípisu. Žalobce upozornil na průběh hlavního líčení konaného u Okresního soudu v Rakovníku dne 17. 5. 2011, při kterém vypovídali jako svědci pracovníci Celního úřadu Praha D8 Z. M., J. J. a T. O. Svědek J. uvedl, že jej vedoucí kontrolní skupiny Ondruš pověřil odebráním vzorků ze zboží, které se nacházelo ve stejné kanceláři jako žalobce, s nímž ovšem pan O. sepisoval protokol o podaném vysvětlení. Podle svědka J. tak žalobce sice byl přítomen v místnosti, kde se nacházelo předmětné zboží, nicméně nemohl se odběru věnovat, protože s ním byl ve stejné době sepisován protokol. Před odběrem vzorků dal svědek J. žalobci písemné poučení a připravil tři protokoly, které však žalobce odmítl podepsat s odůvodněním, že s nimi nesouhlasí, zboží není jeho a mohlo dojít k záměně. Z uvedeného je podle žalobce zřejmé, že celní úřad nepostupoval podle vnitřního předpisu, kdy měl před zahájením odběru žalobce nejdříve seznámit s postupem odběru a předat mu *Poučení kontrolovaného subjektu*, nicméně celní úřad odebral vzorky bez vědomí žalobce, vyplnil protokoly o odběru vzorku, a pak požadoval po žalobci jejich podepsání. Do již hotových protokolů J. J. rukou zapsal odmítnutí podpisu, aniž uvedl námitku žalobce, ačkoli z nich lze dovodit důvod tohoto odepření podpisu. Žalobce Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

podotkl, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu podpis protokolu mimo jiné znamená, že kontrolovaná osoba byla poučena, že svým podpisem stvrzuje správnost uvedených údajů, že souhlasí se způsobem odběru vzorků a že je odebraný vzorek totožný s kontrolovaným zbožím. To ovšem žalobce potvrdit nemohl, neboť nebyl poučen, vzorky byly odebrány bez jeho přítomnosti, a proto také nemohl souhlasit se způsobem odběru vzorků a potvrdit totožnost odebraného vzorku s kontrolovaným zbožím.

4. Žalobce konstatoval, že také svědek O. vypověděl, že žalobce byl přítomen v místnosti, kde docházelo k odběru vzorků, ale zrovna podával vysvětlení. Svědek výslovně uvedl, že samotnému odběru, kdy by kolegovi koukal do rukou, žalobce přítomen nebyl. Svědek O. si byl vědom toho, že žalobce odmítl podepsat protokol o odběru vzorku a rozporoval již jen to, že nebyl přítomen přímo u tohoto odběru. Žalobce nicméně podle svědka neprohlásil, že by nechtěl rezervní vzorek. V této souvislosti žalobce znovu poukázal na vnitřní předpis upravující postup při odběru vzorků, podle něhož 2. rezervní – referenční vzorek je určen k uchování u kontrolovaného subjektu pro účely případného dalšího řízení s tím, že tento vzorek se neodebírá, pokud kontrolovaný subjekt výslovně odběr vzorků pro vlastní potřebu nepožaduje a tuto skutečnost potvrdí do protokolu o odběru vzorku. Podle žalobce existují zásadní rozpory mezi obsahem přípisu Celního úřadu Praha D8 ze dne 16. 5. 2011, z něhož žalovaný vycházel, a svědeckými výpověďmi jeho pracovníků, přičemž žalobce pokládal za pravdivé tyto výpovědi. Žalobce shrnul, že z uvedených svědeckých výpovědí vyplývá, že vzorky tabáku byly odebrány bez jeho přítomnosti a že nedostal možnost se tohoto odběru účastnit, neboť musel podle pokynů pracovníků celní správy činit jiné úkony (podávat vysvětlení). Celní úřad nepředal žalobci protokol o odběru vzorku, ani rezervní – referenční vzorek, čímž mu odebral právo na to, aby si nechal udělat rozbor v jiné akreditované laboratoři. Odběr vzorků byl proto v příkrém rozporu s dotčenými předpisy a postup celního úřadu nese prvky libovůle a nerovného zacházení. Dodal, že také judikatura Nejvyššího správního soudu předpokládá přítomnost a aktivní účast kontrolovaného subjektu při vlastním odběru vzorku, jeho zabalení, zapečetění a označení, což je v souladu se základní zásadou kontrolní činnosti i se zásadou úzké součinnosti správce daně s daňovými subjekty podle § 6 odst. 2 daňového řádu.
5. Podle žalobce existovaly určité nesrovnalosti ve stanovené skutečné čisté hmotnosti předmětného tabáku, proto žalobce požadoval, aby byly vzorky tabáku, u kterých měla být provedena zkouška kouření, převáženy. Žalobce namítal, že žalovaný sice všechny tři vzorky převážil, nicméně zjistil hmotnost jednotlivých druhů tabáku včetně obalu. Žalobce poukázal také na rozpory v údajích o hmotnosti tabáku v jednotlivých baleních vyplývající z protokolů o odběru vzorku, z platebního výměru, z protokolů o zkoušce a z protokolu o místním šetření, a dodal, že rozhodnutí musí vycházet ze spolehlivě zjištěného stavu věci. Připomněl, že skutečná hmotnost tabáku tvoří základ pro výpočet spotřební daně a jedná se o naprosto zásadní skutečnost. Žalovaný však stanovil průměrnou hmotnost tabáku, což označil za stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu. Žalobce namítal, že podmínkou postupu podle předmětného ustanovení je porušení zákonné povinnosti ze strany žalobce, přičemž není zřejmé, jakou povinnost žalobce porušil. Žalovaný navíc zjišťoval průměrnou hmotnost tabáku tak, že sečetl dvě hmotnosti každého druhu tabáku a výsledek vydělil dvěma; tím ovšem zjistil průměrnou hmotnost těchto dvou balení, nikoli všech balení. Poznamenal také, že vážený průměr by vedl k jinému výsledku než použitý aritmetický průměr. Podle žalobce se nejedná o pomůcku, která by představovala dostatečně spolehlivý způsob stanovení daně. K tomu odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008-71, ze dne 7. 4. 2005, č. j. 1 Afs 62/2004-68, a na usnesení rozšířeného senátu téhož soudu ze dne 11. 12. 2007, č. j. 1 Afs 141/2006-95. Konstatoval, že při stanovení daně podle pomůcek musí být zdůvodněno, v jakých konkrétních skutkových a právních okolnostech spatřoval žalovaný splnění podmínek takového způsobu stanovení daně, a zároveň musí být patrné, proč byla ta která pomůcka zvolena, zda

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

představuje dostatečně spolehlivý způsob stanovení daně a jak bylo přihlédnuto k případným skutečnostem představujícím výhodu pro daňový subjekt.

6. Žalobce nesouhlasil s tím, že povinností, kterou nesplnil, bylo to, že nereagoval na výzvu Celního úřadu Praha D8, aby prokázal zdanění vybraných výrobků a že neodstranil pochybnosti o správnosti údajů vykázaných v daňovém přiznání za zdaňovací období listopad 2010. Uvedl, že jediným následkem této skutečnosti je to, že se podle § 4 odst. 1 písm. g) zákona o spotřebních daních stal plátcem daně, a teprve poté v následujících řízeních měl určité povinnosti. Podotkl, že ve stanoveném termínu podal daňové přiznání a reagoval jak na výzvu k odstranění pochybností, tak na sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností, tudíž celnímu úřadu poskytoval potřebnou součinnost. Žalobce upozornil na důvodovou zprávu k § 90 odst. 4 daňového řádu, podle které toto ustanovení upravuje nepříznivé právní následky pro daňový subjekt v případě, kdy nespolupracuje se správcem daně zejména tím, že nereaguje na výzvu k odstranění pochybností. Podle žalobce nenastala situace, kterou by bylo možné hodnotit jako nesplnění jeho zákonné povinnosti způsobující nemožnost stanovit daň dokazováním. To potvrzuje také skutečnost, že celní úřad stanovil daň dokazováním.

Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26. 2. 2015, č. j. 9 Af 44/2011-53, v totožné věci, kdy soud konstatoval, že z protokolů o odběru vzorku nevyplývá nic o nesprávném způsobu jejich odběru, žalobce byl přítomen v místnosti, kde byly vzorky odebrány, a pokud odmítl protokoly podepsat, je podle soudu s podivem, že na protokoly o odběru, případně na protokol o zajištění vybraných výrobků a dopravního prostředku, nevěpsal poznámku, že se způsobem jejich pořízení nesouhlasí. Žalovaný připomněl, že při vyměření spotřební daně vycházel částečně z reálné hmotnosti zjištěné při převážení odebraných vzorků a ve větší míře ze stanovené průměrné hmotnosti jednoho balení. Z důvodu likvidace veškerých zajištěných vybraných výrobků nezbylo než stanovit reálnou hmotnost kvalifikovaným odhadem, zjistit hmotnost ohledáním věci nebylo možné.
8. Podle žalovaného žalobce nesplnil zákonnou povinnost prokázat řádné zdanění tabákových výrobků předložením dokladu uvedeného v § 5 zákona o spotřebních daních. Žalobce žádný důkaz nepředložil, tudíž neunesl důkazní břemeno, a proto žalovaný postupoval zcela v intencích § 98 odst. 1 daňového řádu. Dodal, že celní úřad vyměřil spotřební daň na základě dokazování, kdy důkazem o hmotnosti tabákových výrobků byly etikety spotřebitelských balení, přičemž tato hmotnost byla zaznamenána např. v rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků a dopravního prostředku ze dne 22. 10. 2010. Žalovaný v návaznosti na námitky žalobce nemohl zjistit skutečnou hmotnost z důvodu neexistence tabákových výrobků, proto byl nucen vyměřit daň na základě pomůcek. Podle žalovaného nelze v tomto případě podmínku součinnosti stanovenou v § 90 odst. 4 daňového řádu aplikovat, jelikož se vztahuje jen k postupu k odstranění pochybností. Doplnil, že v odvolacím řízení byl řádně dodržen postup ve smyslu § 115 daňového řádu, který součinnost odvolacího orgánu s odvolatelem přímo stanovuje.
9. Žalovaný dále uvedl, že užití aritmetického průměru při stanovení průměrné hmotnosti tabáku se jeví jako logické, jelikož žalobce zmíněný vážený průměr se používá při počítání celkového aritmetického průměru souboru složeného z více podsouborů. V daném případě však tabák jednotlivých značek tvořil samostatný soubor a neměl žádné podsoubory, přičemž jedinou zkoumanou veličinou byla hmotnost o stejné důležitosti a váze. Podle žalovaného judikatura Nejvyššího správního soudu jednoznačně umožňuje kvalifikovaný odhad daňové povinnosti při

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

nesplnění zákonem stanovených povinností daňovým subjektem. Dodal, že daň stanovená podle pomůcek byla nižší oproti dani případně stanovené dokazováním, tudíž pro žalobce výhodnější.

Replika žalobce

10. V replice k vyjádření žalovaného žalobce trval na tom, že odběr vzorků byl protiprávní, a proto odebrané vzorky nemohly vést k řádnému zjištění věci. Zopakoval obsah výpovědi svědků Z. M., J. J. a T. O. při hlavním líčení konaném před Okresním soudem v Rakovníku dne 17. 5. 2011 a zdůraznil rozpor mezi přípisem Celního úřadu Praha D8 ze dne 16. 5. 2011, ze kterého žalovaný vycházel, a výpověďmi zmíněných svědků, které žalobce považoval za pravdivé. Odkaz na rozsudek Městského soudu v Praze označil žalobce za nepatřičný, neboť před vlastním odběrem vzorků nebyl seznámen s postupem odběru a nebylo mu předáno poučení kontrolovaného subjektu, tudíž nebyl poučen, že by mohl uplatnit nějaké námitky. Podle žalobce se proto nelze divit, že na protokoly o odběru nevepsal poznámku, že se způsobem pořízení vzorků nesouhlasí. Dodal, že Městský soud v Praze vůbec nebral v úvahu svědecké výpovědi pracovníků Celního úřadu Praha D8 před Okresním soudem v Rakovníku.
11. Žalobce dále odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 16. 2. 2015, č. j. 15 Af 267/2012-56, podle kterého základ pro výpočet spotřební daně tvoří skutečná hmotnost zajištěného tabáku a žalobce měl právo být při zjišťování hmotnosti přítomen. Žalovaný však důkaz ohledáním neprovedl a stanovil daň podle pomůcek. Žalobce zopakoval, že z napadeného rozhodnutí nelze zjistit, jakou zákonnou povinnost nesplnil, že nebylo možné stanovit daň dokazováním. Podle žalobce to rozhodně nemůže být skutečnost, že celní orgány nechaly zajištěný tabák zlikvidovat. Připomněl, že veškeré tabákové výrobky byly v držení celního úřadu, nikoli žalobce, takže celním orgánům nic nebránilo zjistit skutečnou hmotnost a nevycházet jen z údajů na obalech.
12. Při odůvodnění, že žalobce neunesl důkazní břemeno, žalovaný podle žalobce zcela pominul skutečný průběh řízení. Žalobce popsal, že na základě výzvy podal přiznání ke spotřební dani a reagoval i na výzvu k odstranění pochybností. Žalobce tedy výzvě celního úřadu vyhověl, a proto nebyla daň vyměřena podle pomůcek, ale dokazováním. Z toho žalobce dovodil, že při dokazování jím uváděných skutečností splnil zákonné povinnosti. Podotkl, že celní úřad zaslal odebrané vzorky tabáku do celně technické laboratoře, která zjistila hmotnost tabáku Golem – směs extra 105,5 g včetně obalu, i když je na něm uvedena hmotnost 150 g, a hmotnost řezaného tabáku 222,2 g, i když je na něm uvedena hmotnost 200 g. Celní úřad proto podle žalobce musel vědět, že skutečná hmotnost tabáku bude jiná, a přesto ji nezjišťoval a vycházel z údajů na obalech.

Duplika žalovaného

13. Žalovaný ve vyjádření k replice žalobce citoval z napadeného rozhodnutí a z výpovědi celníka J., že žalobce byl před započítáním odběru vzorků seznámen se skutečností o provedení odběru vzorků a bylo mu předáno poučení kontrolovaného subjektu. K námitce týkající se zjišťování hmotnosti tabáku žalovaný odkázal na stranu 16 napadeného rozhodnutí, kde jsou popsány skutečnosti, které jej vedly k závěru, že žalobce nesplnil zákonnou povinnost a mohla mu být vyměřena daň podle pomůcek. Svou povinnost porušil žalobce tím, že na základě výzvy celního úřadu neprokázal řádné zdanění tabákových výrobků a následně neodstranil pochybnosti vyplývající z jeho daňového přiznání. Žalobce desinterpretoval vyjádření žalovaného v tom směru, že touto zákonnou povinností byla likvidace předmětného tabáku. Toto tvrzení však napadené rozhodnutí neobsahuje a jedná se o fabulaci ze strany žalobce.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

Správní spis

14. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující podstatné skutečnosti. Celní úřad Praha D8 provedl dne 21. 11. 2010 v Rakovníku kontrolu vozidla Mercedes Benz, RZ „X“, při které zjistil, že žalobce v tomto vozidle převáží cigarety a tabák. Tyto vybrané výrobky i dopravní prostředek Celní úřad Praha D8 zajistil rozhodnutím ze dne 22. 11. 2010, č. j. 43691-5/2010-176500-032, ve kterém je současně uvedeno, že kontrola byla ukončena dne 22. 11. 2010 v 5:00 hodin. Dne 21. 11. 2010 v 23:50 hodin se žalobce dostavil k podání vysvětlení ke zboží, které bylo při kontrole nalezeno. Ústní jednání bylo podle protokolu o podaném vysvětlení ze dne 22. 11. 2010, č. j. 43691-2/2010-176500-032, ukončeno toho dne v 1:45 hodin.
15. Podle protokolu o odběru vzorku ze dne 22. 11. 2010, č. 176500-10-11-001, provedl vzorkař J. J. v 0:26 hodin odběr vzorku tabáku bez označení v malospotřebitelském balení. Podle protokolu o odběru vzorku ze dne 22. 11. 2010, č. 176500-10-11-002, provedl vzorkař J. J. v 1:35 hodin odběr vzorku tabáku Golem – směs extra. Podle protokolu o odběru vzorku ze dne 22. 11. 2010, č. 176500-10-11-003, provedl vzorkař J. J. v 2:05 hodin odběr vzorku tabáku César. Ve všech protokolech je v místě pro podpis kontrolovaného subjektu uvedeno, že odmítl protokol podepsat, a zároveň jsou v požadavku na celně technickou laboratoře „*uskladnit rozhodčí popř. i rezervní vzorek*“ vždy rukou škrtnuta slova popř. i rezervní vzorek a je k tomu rukou dopsáno „*i rezervní vzorek*“. Ke každému protokolu je připojen dokument nazvaný Poučení kontrolovaného subjektu, který ovšem neobsahuje podpis žalobce.
16. Dne 7. 12. 2010 postoupil Celní úřad Praha D8 spisový materiál Celnímu úřadu Chomutov k dalšímu řízení. Podle protokolu o zkoušce ze dne 18. 1. 2011, zn. 38764/2010-900000-020, odebraný vzorek tabáku bez označení lze kouřit v lulce, ubalit do formy cigarety a tuto kouřit, naplnit do cigaretové dutinky pomocí pístové plničky a vzniklou cigaretu kouřit. Podle protokolu o zkoušce ze dne 18. 1. 2011, zn. 38766/2010-900000-020, odebraný vzorek tabáku Golem – směs extra nelze kouřit v lulce, nelze ubalit do formy cigarety, ale vzorek byl naplněn do cigaretové dutinky pomocí pístové plničky a cigareta kouřena. Podle protokolu o zkoušce ze dne 18. 1. 2011, zn. 38767/2010-900000-020, odebraný vzorek tabáku César nelze kouřit v lulce, nelze ubalit do formy cigarety, ale vzorek byl naplněn do cigaretové dutinky pomocí pístové plničky a cigareta kouřena. Ve všech protokolech o zkoušce je uveden popis vzorku, ze kterého vyplývá, že celně technické laboratoři bylo dodáno vždy celé balení beze stop poškození či manipulace.
17. Celní úřad vyzval dne 25. 2. 2011 žalobce k podání daňového přiznání ke spotřební dani z tabákových výrobků. Dne 2. 3. 2011 podal žalobce daňové přiznání za měsíc listopad 2010, ve kterém nevyčíslil žádnou daň. Celní úřad proto dne 24. 3. 2011 podle § 89 odst. 1 daňového řádu vyzval žalobce k odstranění pochybností do 15 dnů od doručení výzvy. V odůvodnění celní úřad poukázal na dosavadní průběh řízení a trvajícím podezření, že zboží nebylo řádně zdaněno. Na tuto výzvu reagoval žalobce podáním doručeným celnímu úřadu dne 5. 4. 2011. Přípisem ze dne 11. 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 Celním úřadem Praha D8; protokoly o odběru odmítl žalobce podepsat. Bylo zjištěno, že se jedná o řezaný tabák a že vzorky jsou způsobilé ke kouření. Celní úřad dále zmínil judikaturu Nejvyššího správního soudu a uzavřel, že pochybnosti nebyly zcela ani zčásti odstraněny.
18. Dne 28. 4. 2011 vydal celní úřad platební výměr. Následně požádal Celní úřad Praha D8 o vyjádření ke způsobu odebrání vzorků a o postoupení protokolů o odběru vzorku; obdržel je dne 17. 5. 2011. Dne 19. 5. 2011 podal žalobce odvolání proti platebnímu výměru.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

19. Přípisem ze dne 24. 6. 2011 oznámilo Celní ředitelství Ústí nad Labem žalobci, že do spisu byly zařazeny protokoly o odběru vzorku, které nebyly do doby vydání platebního výměru součástí spisu. Současně žalobce poučil, že tyto protokoly považují celní orgány za důkazní prostředky a že má možnost se s nimi seznámit formou nahlédnutí do spisu. Následně dne 2. 8. 2011 vydalo rozhodnutí, jímž odvolání žalobce zamítlo a platební výměr potvrdilo. Toto rozhodnutí Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 9. 2. 2015, č. j. 15 Af 78/2011-57, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
20. Žalovaný přípisem ze dne 6. 3. 2015 seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a vyzval jej k vyjádření. Na to reagoval žalobce obsáhlým podáním ze dne 16. 3. 2015. Celní úřad pro Středočeský kraj žalovanému na jeho žádost přípisem ze dne 3. 4. 2015, zn. 59117/2015-610000-72, sdělil, že na základě pravomocného rozhodnutí o zabránění tabákových výrobků byly tyto převedeny do majetku státu a následně zlikvidovány (likvidační protokol ze dne 13. 12. 2012).
21. Dne 7. 9. 2015 žalovaný za účasti právního zástupce žalobce provedl místní šetření, při kterém byly pracovníkovi celně technické laboratoře předloženy za účelem zkoušky kouření rozhodčí vzorky tabáku Golem – směs extra (jedno balení o deklarované hmotnosti 150 g), tabáku Cézar (jedno balení o deklarované hmotnosti 150 g) a tabáku bez označení (plastová dóza – jedno balení o deklarované hmotnosti 200 g). Na etiketách všech vzorků byl uveden datum odběru 22. 11. 2010, místo odběru prostory CÚ 1765 (označení tehdejšího Celního úřadu Praha D8), razítko celního úřadu s podpisem vzorkaře a poznámkou „uskladnit rozhodčí vzorek“; vzorky byly zabaleny v igelitových sáčcích přelepených páskou „CLO DOUANE“. Na žádost právního zástupce žalobce byly jednotlivé vzorky převáženy na digitální váze s výsledkem: balení tabáku Golem – směs extra 119,82 g, balení tabáku Cézar 115,67 g a balení řezaného tabáku v plastové dóze 215,25 g. Následně byla provedena zkouška kouření, a to u jednoho vzorku v přítomnosti právního zástupce žalobce, který se následně omluvil, a zkouška kouření byla u zbývajících dvou vzorků provedena v jeho nepřítomnosti. Z každého vzorku tabáku bylo pomocí pístové plničky vyrobeno pět cigaret, které byly instalovány do nakuřovacího přístroje. U tabáku Golem – směs extra a u tabáku Cézar byly vždy čtyři cigarety strojem vykouřeny až do konce (po zapálení samovolně hořely i po přerušení tahu, vycházel z nich cigaretový kouř a ze spáleného obsahu a obalu se tvořil popel) a u obou těchto tabáků jedna cigareta v průběhu zkoušky zhasla, musela být znovu zapálena, a poté byla dokouřena. Cigarety vyrobené z řezaného tabáku z plastové dózy doutnaly (samovolně hořely) i po přerušení tahu, vycházel z nich cigaretový kouř a ze spáleného obsahu a obalu se tvořil popel. O průběhu zkoušky byl pořízen videozáznam. Na fotografiích zachycených při vážení vzorků je vidět, že vzorky byly zabaleny v průhledných igelitových sáčcích označených číslem vzorku, názvem výrobku, datem a místem odběru, razítkem a podpisem.
22. Podle úředního záznamu ze dne 21. 9. 2015 byl v souvislosti se zjištěním čisté hmotnosti řezaného tabáku obsah tabáku vysypán z plastové dózy, ta byla zvážena na digitální váze a poté byl tabák nasypan zpět do dózy. Hmotnost plastové dózy činila 55 g. O průběhu vážení byla pořízena fotodokumentace.
23. Žalovaný si dále od Okresního soudu v Rakovníku vyžádal protokol o hlavním líčení konaném ve věci sp. zn. 1 T 23/2011 dne 17. 5. 2011, při kterém byli jako svědci vyslechnuti pracovníci Celního úřadu Praha D8 J. J., T. O. a Z. M. Svědek Z. M. popsal postup při zastavení vozidla, které řídil žalobce, a kontrole převáženého zboží, při které byly zjištěny pytle s tabákem (jenž byl z vozidla jednoznačně cítit) i krabičky s tabákem, jež byly vidět, a neoznačené cigarety. Byla pořízena fotodokumentace. O události informovali operační středisko, na jeho pokyn vyčkali příjezdu další hlídky a poté doprovodili vozidlo se žalobcem na Celní úřad Praha D8, kam dojeli okolo půlnoci. Svědek dostal pokyn, aby zpracoval záznam, a tím to pro něj skončilo.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

24. Svědek J. J. uvedl, že poté, co bylo zadržené vozidlo i se žalobcem dopraveno na dvůr celního úřadu, pomáhal nasvětlovat prostor, kde bylo vozidlo zaparkováno, aby mohla být pořízena fotodokumentace. Dále pomáhal s odnosem zboží nalezeného ve vozidle do provozních prostor celního úřadu. Svědek konstatoval, že v rozhodnou dobu se na celním úřadu nenacházel žádný obdobný zajištěný materiál, který by nebyl uskladněn v zajištěném skladu. Na základě pověření od vedoucího skupiny T. O. svědek J. J. provedl odběr vzorků, a to do průhledných igelitových sáčků se zapínáním přelepeným páskou celního úřadu. Popsal, že se zboží nacházelo ve stejné kanceláři, kde T. O. sepisoval se žalobce protokol o podaném vysvětlení. Žalobce se podle svědka nedomáhal toho, že by chtěl být přítomen při odběru vzorků. Svědek dal žalobci před odběrem písemné poučení, poté připravil tři protokoly a předložil je žalobci k podpisu. Žalobce však prohlásil, že s protokoly nesouhlasí, že zboží není jeho a že mohlo dojít k záměně, byť neuváděl kdy. Žalobce odmítl protokoly podepsat, což do nich svědek J. J. rukou zanesl. To byl podle svědka důvod, proč žalobce nedostal rezervní vzorek, který se uložil do celně technické laboratoře. Druhý den svědek osobně dopravil vzorky do celně technické laboratoře do sídla žalovaného, jejich převzetí dokládá razítko. Svědek popřel, že by byl žalobce k něčemu nucen a nebylo mu umožněno se napít. Vyloučil rovněž, že by mohlo dojít k záměně zboží. Žalobce svědek viděl v té době poprvé a neměl sebemenší důvod mu nějak uškodit. Svědek odmítl, že by dával žalobci podepsat prázdný formulář, že se vzdává kontrolního vzorku, žádný takový formulář neexistuje.
25. Svědek T. O. popsal, že byl od kolegů z terénu informován o kontrole vozidla řízeného žalobcem, provedl lustraci a zjistil, že žalobce prochází evidencemi, potom dával pokyny kolegům na místě, aby do vozidla příliš nezasahovali a zajistili podání vysvětlení na celním úřadu. Vozidlo bylo odstaveno na dvoře celního úřadu, bylo nafoceno. Ve vozidle se nacházely krabice, pytle s tabákem a v rezervě kartony cigaret. Samotné ohledání prováděl kolega H., žalobce byl podle svědka u toho. Věci z vozidla pak byly přeneseny do meziskladu spojeného se svědkovou kanceláří, žalobce byl v té době v čekárně. Při odběru vzorků byl žalobce přítomen v místnosti, kde k tomu docházelo, zrovna podával svědkovi vysvětlení. V rozhodnou dobu se podle svědka určitě na celním úřadu volně nenacházelo typově podobné zboží. Žalobce nebyl přítomen odběru samotnému, že by koukal kolegovi do rukou, ale byl ve stejné místnosti, kde se to dělo. Svědek dodal, že vzorek byl dostatečně reprezentativní. Věděl, že žalobce odmítl podepsat protokol o odběru vzorku, kdy rozporoval, že nebyl přímo přítomen u toho odběru. Svědek vyloučil, že by se k žalobci choval hrubě, že by jej k čemukoli nutil a odmítal mu dát napít. Neměl sebemenší důvod nějak zhoršovat žalobcovo postavení. Svědek si nebyl jist, zda byl žalobce přítomen při počítání a vážení zabaveného zboží, které probíhalo ve zmíněné kanceláři, jejíž součástí je mezisklad. Žalobce však byl určitě přítomen při vyndávání věcí z vozidla.
26. Dne 6. 10. 2015 žalovaný vyzval žalobce k vyjádření v rámci odvolacího řízení, přičemž jej současně seznámil s dosavadními zjištěními a důkazy, které je prokazují. Na tuto výzvu reagoval žalobce podáním ze dne 13. 10. 2015. Následně vydal žalovaný žalobou napadené rozhodnutí.

Posouzení věci soudem

27. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který 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 § 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

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

soud přihlédnout 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.

28. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a po provedeném ústním jednání dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Nepřisvědčil však všem žalobním námitkám.
29. Se žalobcem lze souhlasit v tom, že žalovaný na straně 3 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl nesprávný údaj o počtu balení tabáku Golem – směs extra nalezených ve vozidle, které řídil žalobce. Těchto balení skutečně nebylo 321 kusů, nýbrž 231 kusů. Soud ovšem shledal, že se jedná o zjevnou chybu v psaní, která nemá žádný vliv na zákonnost či přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, v jehož výroku se jednoznačně hovoří o celkem 431 kusem plastových sáčků a dóz o různé hmotnosti, což odpovídá součtu 117 balení tabáku bez označení, 83 balení tabáku César a 231 balení tabáku Golem – směs extra (nikoli tedy 321 balení). Stejně množství, tj. 231 balení tabáku Golem – směs extra, je dále uvedeno na jiných místech odůvodnění napadeného rozhodnutí a odpovídá též jiným dokumentům založeným ve správním spisu.
30. Dále se soud zabýval námitkou žalobce, že žalovaný zasláním přípisu ze dne 6. 3. 2015 nazvaného seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, nevypořádal jeho stěžejní námitku, že celní úřad nezodpověděl jeho námitky, že žádný vzorek nebyl odebrán v jeho přítomnosti a že celní úřad postupoval v rozporu s vnitřním předpisem upravujícím odběr vzorků. Soud především zdůrazňuje, že tento přípis zaslal žalovaný žalobci v průběhu odvolacího řízení a poté ještě opatroval a prováděl další důkazy, tudíž se nejedná o finální seznámení žalobce se zjištěnými skutečnostmi, které žalovaný žalobci zaslal až v rámci výzvy k vyjádření ze dne 6. 10. 2015. Podle názoru soudu proto není podstatné, že přípis ze dne 6. 3. 2015 neobsahuje vypořádání všech námitek žalobce. Rozhodující je naopak ta skutečnost, že výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 6. 10. 2015 již na veškeré žalobcovy námitky reaguje, přičemž ve vztahu k postupu celních orgánů při odběru vzorků, včetně otázky účasti žalobce, odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se srovnatelné procesní situace. Zdejší soud tedy v tomto ohledu nezjistil v postupu žalovaného žádné pochybení.
31. Soud souhlasí se žalobcem v tom, že správní orgány, celní úřady nevyjímaje, jsou povinny se řídit příslušnými interními služebními předpisy a jsou vázány vytvořenou správní praxí. Žalobce by si však měl uvědomit, že každé porušení interního služebního předpisu či nedodržení správní praxe nemusí mít nutně za následek nezákonnost výsledného aktu veřejné správy. V této souvislosti zdejší soud považuje za nezbytné připomenout závěry Nejvyššího správního soudu ohledně účasti daňového subjektu při odběru vzorků. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 1. 2010, č. j. 9 Afs 78/2009-59, dostupném na www.nssoud.cz, vyslovil, že neumožnění účasti žalobce na odběru vzorků zboží i neuvedení důvodů, proč nebyla jeho účast na odběru vzorků možná, představují procesní pochybení, a dále posuzoval, zda tyto skutečnosti mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí celních orgánů.
32. Nejvyšší správní soud konstatoval, že v jím projednávané věci „[k]rajský soud zcela převzal závěr, s vypuštěním slov v závorce, který učinil Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 15. 2. 2007, č. j. 10 Ca 186/2005-204, resp. jehož závěry uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007-251, když uvedl, že z těchto důvodů nebylo proto možno vyloučit, že s odebraným vzorkem nebylo nakládáno tak, aby nemohl být změněn jeho charakter (rozměr jeho částí). Pro zachování autentických vlastností vzorku je totiž rozhodný nejen samotný odběr vzorku, ale též v jakém obalu je uchováván, skladován, převážen či je s ním jinak manipulováno. Krajský soud tak učinil i za situace, kdy skutkový základ, na základě kterého Městský soud v Praze dospěl k uvedenému závěru, se lišil s nyní souzenou věcí. Na rozdíl od krajského soudu Městský soud v Praze shledal procesní pochybení v nedodržení manipulace se vzorkem (množství vzorku, Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

postupu při odběru, uskladnění), rozpornosti sumarizujícího posudku celně technické laboratoře s jednotlivými celními laboratoři provádějícími dílčí analýzy, rozpornosti v otázce obalů, v nichž měly být vzorky mezi jednotlivými laboratoři přepravovány (odeslány PE-sáčky se zip uzávěrem versus přijetí vzorku v uzavřené papírové obálce). Bylo zjištěno, že vzorky byly umístěny v náhradních papírových obalech (obálkách), ačkoli podle SPČ 1/2000 měly být správně umístěny v pevném obalu nebo plastovém sáčku. Městský soud v Praze z těchto procesních pochybení dovodil, že velikost zlomků nalámaných tabákových listů mohla být ovlivněna způsobem odběru, jeho uchováním, manipulací, obalem a nakládáním s ním. V souboru těchto shledaných procesních pochybení byl spatřován možný vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud kasační stížností žalovaného zamítl s argumentací, že pro posouzení dané věci bylo rozhodné, že stěžovatel svým postupem zavedl opodstatněné pochybnosti o tom, že při manipulaci se vzorkem dováženého zboží nebylo zacházeno tak, aby tento vzorek nebyl zcela nebo zčásti znehodnocen, resp. aby nebyly změněny jeho vlastnosti, které pak byly rozhodující pro jeho zařazení do příslušné podpoložky. Krajský soud na rozdíl od Městského soudu v Praze neshledal žádné procesní pochybení při odběru vzorků zboží, resp. jiné než neúčast žalobce při něm, v kvalitě obalu, ve kterém byl vzorek uchováván, skladován, převážen či jinak s ním nakládáno. Nejsou zde tudíž žádné důvody, které by zavadaly opodstatněné pochybnosti o tom, že při manipulaci se vzorkem zboží bylo zacházeno tak, aby tento vzorek byl zcela nebo zčásti znehodnocen. Závěr krajského soudu o tom, že pro zachování autentických vlastností vzorku je totiž rozhodný nejen samotný odběr vzorku, ale též v jakém obalu je uchováván, skladován, převážen či je s ním jinak manipulováno, jde zcela nad rámec jím shledaných procesních pochybení.

33. Pokud jde o v pořadí druhé procesní pochybení, je nutné uzavřít, že skutečnost, že v protokolu ze dne 22. 11. 2006 nejsou uvedeny důvody, pro které nebyla účast žalobce při odběru vzorků možná, nemohla mít jakýkoli vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Tato vada písemného vyhotovení protokolu není způsobila jakýmkoli způsobem ovlivnit charakter zajištěného zboží. Na charakter odebraného vzorku zboží však nemohla mít vliv ani toliko prostá neúčast žalobce při odběru vzorků zboží. K učinění takového závěru totiž nepostačují toliko hypotetické pochybnosti o nesprávné manipulaci se vzorkem, jak bylo naznačeno v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007-251 (citace viz předchozí odstavec), nýbrž pochybnosti opodstatněné. Krajský soud neuvedl, jakým způsobem mohla být ovlivněna kvalita odebraných vzorků zboží nepřítomností žalobce při jejich odběru. Zaujal v podstatě pouze názor, že již samotnou neúčastí žalobce při odběru vzorků zboží vznikly důvodné pochybnosti o nesprávné manipulaci se vzorky zboží. S tímto závěrem se však v souzené věci ztotožnit nelze. Z rozhodnutí o předběžném opatření ze dne 21. 11. 2006, č. j. 8496-03/06-0663-024, vyplývá, že žalobci bylo zajištěno zboží s názvem Golem směs extra, výrobce L.T.B.C., množství 69 balení po 0,150 kg, číslo šarže 8594040020095, s tím, že zajištěné zboží bude převezeno do prostor skladu Celního úřadu Pardubice. Z protokolu o odběru vzorku ze dne 22. 11. 2006 vyplývá, že ve skladových prostorech Celního úřadu Pardubice byl odebrán vzorek ze zboží zajištěného rozhodnutím o předběžném opatření ze dne 21. 11. 2006, č. j. 8496-03/06-0663-024, a to zboží s názvem Golem extra směs ve spotřebitelském balení po 150 g z 69 balení, přičemž byly odebrány 3 x 4 balení (3 x 600 g). Vzorky byly zabezpečeny celní páskou a označeny číslem 066300-06-11-015. Celně technickou laboratoří byl vzorek převzat 23. 11. 2006. Z protokolu o zkoušce ze dne 30. 1. 2007 vyplývá, že byl zkoumán vzorek s evidenčním číslem 066300 06 11 015 s názvem GOLEM směs extra, výrobce L.T.B.C., vzorek byl popsán jako originální balení pro drobný prodej, sáček svařený z čirého bezbarvého plastu rozměrů cca 175 mm x 265 mm s odkazem na fotodokumentaci v příloze 1, 4 originální balení byla dodána v modrém plastovém sáčku, který byl zapečetěn celní páskou, originální balení bez stop poškození či nepovolené manipulace. K protokolu byla jako příloha 1 připojena fotodokumentace přední a zadní části jednoho spotřebitelského balení zboží. Z konstatovaných listin vyplývá, že samotný odběr vzorků spočíval toliko v odběru 3 x 4 balení výrobku, a to v balení provedeném již výrobcem. Žádná skutečnost nenasvědčuje tomu, že by došlo k záměně či k takové manipulaci se zbožím, která by byla způsobila ovlivnit jeho charakter. Ostatně z protokolu o zkoušce vyplývá, že zboží bylo dodáno v originálním balení bez stop poškození či nepovolené manipulace. Při odběru vzorků zboží neprobíhalo například žádné otevírání jednotlivých spotřebitelských balení či jiné operace s obsahem tohoto zboží. Není tudíž vůbec zřejmé, jakým způsobem mohlo při odběru vzorků zboží dojít k ovlivnění charakteru zboží, případně jakým způsobem mohl být ovlivněn samotný průběh odběru vzorků přítomností žalobce. S ohledem na zmíněné skutečnosti není možné v dané věci dospět k závěru, že by toliko neúčast žalobce při odběru vzorků

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

zavdala příčinu ke důvodným pochybnostem o tom, zda s odebraným vzorkem nebylo nakládáno tak, aby nemohl být změněn jeho charakter. Procesní pochybení správních orgánů při neumožnění účasti žalobce při odběru vzorků zboží tudíž nemohlo samo o sobě ovlivnit jejich skutkové závěry a tím ani nemohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí stěžovatele.“

34. Zdejší soud shledal, že v případě žalobce nastala v řízení před celními orgány obdobná situace, jakou řešil Nejvyšší správní soud v právě citovaném rozsudku. V projednávané věci totiž žalobce rovněž nebyl přímo účasten při odběru vzorků a celní orgány v protokolech o odběru vzorku neuvedly důvody tohoto postupu, ani důvody, proč žalobce odmítl protokoly podepsat. Rozdíl mezi projednávanou věcí a případem řešeným Nejvyšším správním soudem spočívá pouze v tom, že v případě žalobce pravděpodobně nešlo o procesní pochybení celních orgánů, neboť žalobci bylo podle výpovědi svědka J. J., na kterou se sám odvolával, před odběrem vzorků předáno písemné poučení ohledně odběru, tudíž mu nic nebránilo, aby se přímé účasti na odběru vzorků domáhal dříve, než byl odběr zahájen, a nikoli až *ex post*. S ohledem na citovaný judikát Nejvyššího správního soudu ovšem skutečnost, zda se celní orgány neumožněním účasti žalobce na odběru vzorků dopustily procesního pochybení, či nikoli, není podstatná, neboť žalobce vůbec netvrdil, jakým způsobem by jeho přítomnost mohla odběr vzorků ovlivnit. Zjevně se přítom nejednalo o libovůli ani o nerovné zacházení. Obecné námitky žalobce o možné záměně či nesprávné manipulaci se zbožím pokládá zdejší soud za zcela hypotetické a účelové (vedené snahou žalobce zprostit se daňové povinnosti).
35. Soud připomíná, že žalobce nijak relevantně nezpochybnil tvrzení svědků J. J. a T. O. učiněné při hlavním líčení u Okresního soudu v Rakovníku dne 17. 5. 2011, že v době, kdy došlo k zajištění zboží ve vozidle řízeném žalobcem a k následnému přenesení tohoto zboží do prostor celního úřadu včetně odběru vzorků, se v celním úřadu nenacházel žádný obdobný zajištěný materiál, který by nebyl uskladněn v zajištěném skladu. Oba svědci tak jednoznačně vyloučili možnost záměny zboží, které navíc bylo opakovaně foceno (při kontrole vozidla, na dvoře celního úřadu, při odběru vzorků, při jejich analýze). Za situace, kdy žalobce neuvedl, v čem konkrétně měla možnost záměny spočívat, soud konstatuje, že nemá žádné pochybnosti o tom, že vzorky byly odebrány ze zboží, které bylo zajištěno ve vozidle, jež řídil žalobce.
36. Pokud jde o manipulaci s tímto zbožím, je zcela zjevné, že při odběru vzorků nebyla spotřebitelská balení otevírána, ani s nimi nebyly prováděny žádné operace, které by mohly ovlivnit charakter zboží. Jak totiž vyplývá z protokolů o zkoušce ze dne 18. 1. 2011 včetně připojené fotodokumentace, celně technická laboratoř obdržela celá balení tabáku beze stop poškození či manipulace. Soud proto nepřisvědčil ani naprosto obecné námitce o možné změně charakteru vzorků vlivem manipulace a uzavírá, že ať již došlo k porušení práva žalobce na účast při odběru vzorků, či nikoli, nemohla mít tato skutečnost žádný vliv na skutkové závěry celních orgánů a zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Totéž platí i ohledně neuvedení důvodů, proč žalobce odmítl podepsat protokoly o odběru vzorku, do těchto protokolů, neboť tyto důvody neobsahovaly žádnou konkrétní výtku, která by mohla vyvolat důvodnou pochybnost o tom, zda s odebraným vzorkem nebylo nakládáno tak, aby nemohl být změněn jeho charakter.
37. K tvrzení žalobce, že zřejmě ani nebyl odebrán referenční vzorek pro možnost zpětné vazby, neboť mu nebyl předán ani rezervní vzorek, soud podotýká, že z protokolů o odběru vzorku jednoznačně vyplývá, že byly odebrány tři vzorky (tři spotřebitelská balení) od každého druhu zajištěného tabáku, z nichž jeden byl následně odeslán k analýze do celně technické laboratoře, druhý byl referenční vzorek a třetí měl být jako rezervní vzorek předán žalobci. To se však nestalo, neboť žalobce odmítl podepsat protokoly o odběru vzorku, přičemž by svým podpisem zároveň potvrdil převzetí rezervního vzorku. Soud považuje za logické, že pracovníci celního úřadu za dané situace žalobci rezervní vzorek nepředali, když ten jim odmítnutím podpisu protokolu současně odmítl potvrdit převzetí tohoto vzorku. Z obsahu správního spisu ani Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

z tvrzení žalobce navíc nevyplývá, že by se žalobce vydání rezervního vzorku nějak domáhal. Ani v tomto postupu celních orgánů proto soud nezjistil pochybení, které by mohlo jakkoli ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí.

38. Tvrdí-li žalobce, že také judikatura Nejvyššího správního soudu předpokládá přítomnost a aktivní účast kontrolovaného subjektu při vlastním odběru vzorku, jeho zabalení, zapečetění a označení, což je v souladu se základní zásadou kontrolní činnosti i se zásadou úzké součinnosti správce daně s daňovými subjekty podle § 6 odst. 2 daňového řádu, zdejší soud poznamenává, že žalobce neuvedl odkaz na konkrétní rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, ze kterého by tyto závěry pro případ spotřební daně z tabákových výrobků vyplývaly. Za situace, kdy ve výše citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu (a rovněž např. z jeho rozsudku ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 Afs 3/2010-58, dostupného na www.nssoud.cz) je vysloven názor odlišný, soud předmětnému tvrzení žalobce nepřisvědčil a naopak vycházel právě ze závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2010, č. j. 9 Afs 78/2009-59, které z hlediska projednávané věci vyhodnotil jako zcela příléhavé.
39. Dále se soud zaměřil na otázku, zda byly naplněny podmínky pro určení daně podle pomůcek. Podmínky pro použití stanovení daně podle pomůcek jsou vyjádřeny v § 98 odst. 1 větě první daňového řádu tak, že „[n]esplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.“ Daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v rámci dokazování, které vede správce daně. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňových tvrzeních a v jiných podáních, případně ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván. Jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (srov. zejména nálezy ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 130/1996 Sb.), zákon nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám.
40. Dospěje-li správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším, tedy podle pomůcek. Jinými slovy, neunesení důkazního břemene se podle judikatury správních soudů považuje za nesplnění povinnosti daňového subjektu při dokazování, která je jedním ze zákonných předpokladů pro vyměření daně podle pomůcek (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008-71, nebo ze dne 23. 3. 2007, č. j. 2 Afs 20/2006-90, oba dostupné na www.nssoud.cz). Citovaná judikatura se sice týká ustanovení § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, to je však obsahově zcela shodné s § 98 daňového řádu, a proto lze tuto judikaturu aplikovat i na stanovení daně podle pomůcek v režimu daňového řádu. Totožný závěr zaujal rovněž Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40, a ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012-33, www.nssoud.cz.
41. V projednávané věci žalobce v daňovém přiznání ke spotřební dani za měsíc listopad 2010 nevyčísлил žádnou daň. Celnímu úřadu tak vznikly pochybnosti, že zboží, které bylo dne 21. 11. 2010 nalezeno ve vozidle žalobce a k němuž žalobce neměl žádné doklady prokazující jeho zdanění, nebylo řádně zdaněno. Celní úřad proto dne 24. 3. 2011 podle § 89 odst. 1 daňového řádu vyzval žalobce k odstranění pochybností do 15 dnů od doručení výzvy. Tím došlo k přenosu důkazního břemene na žalobce, který tak byl následně povinen prokázat pravdivost svých tvrzení uplatněných v daňovém přiznání ke spotřební dani za měsíc listopad 2010, tj. že mu Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

nevznikla povinnost platit spotřební daň. Toto důkazní břemeno žalobce neunesl, neboť v daňovém řízení bylo bezpečně prokázáno, že zajištěné zboží představuje tabákové výrobky podléhající spotřební dani.

42. Za situace, kdy žalobce neunesl důkazní břemeno, tj. nesplnil svou zákonnou povinnost při dokazování, a v důsledku likvidace zajištěných tabákových výrobků nebylo možné stanovit daň na základě dokazování, neboť nebylo možné zjistit hmotnost zajištěného tabáku jeho zvážením, byly podle názoru soudu splněny zákonné podmínky pro stanovení daně na základě pomůcek. Za vhodnou pomůcku přitom soud považuje žalovaným zvolený postup určení průměrné hmotnosti z obou balení každého druhu tabáku, která byla odebrána jako vzorky, a to aritmetickým průměrem. Poznámce žalobce, že vážený průměr by vedl k jinému výsledku než použitý aritmetický průměr, soud nerozumí. Vážený průměr se používá pouze tam, kde existují nějaké objektivní důvody, proč by některým hodnotám, z nichž se průměr vypočítává, měla být přiřazena větší váha, než hodnotám jiným. Taková situace ovšem v dané věci nenastala, proto byl zvolený aritmetický průměr adekvátním řešením. Vzhledem k tomu, že se nedochovala více než dvě balení od každého druhu tabáku, mohla být hmotnost určena právě jen jako aritmetický průměr zjištěných hmotností příslušných dvou dochovaných balení tabáku. Stanovení daně podle pomůcek pak spočívá právě v tom, že takto zjištěná hmotnost se předpokládá u všech balení daného druhu tabáku, která byla nalezena ve vozidle řízeném žalobcem dne 21. 11. 2010.
43. Samotné zjišťování hmotnosti tabáku ovšem žalovaný provedl nesprávně. Soud připomíná, že předmětem daně z tabákových výrobků jsou podle § 101 odst. 1 a 2 zákona o spotřebních daních výhradně cigarety, doutníky, cigarillos a tabák ke kouření, přičemž základem daně je u tabáku ke kouření množství vyjádřené v kilogramech (srov. § 102 odst. 4 téhož zákona) a podle § 104 odst. 2 téhož zákona je pro výpočet daně z tabáku ke kouření rozhodující hmotnost tabáku ke kouření v okamžiku vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit. Žalovaný však v případě tabáku Golem – směs extra, tabáku Cézár, ani v případě řezaného tabáku v plastových dózách bez označení nezjistil čistou hmotnost tabáku, nýbrž jeho hmotnost s obalem, a spotřební daň tudíž vyměřil nejen z tabáku, ale i z jeho obalu.
44. Jak vyplývá z fotografií založených ve správním spisu, všechny zmíněné druhy tabáku byly váženy včetně obalu (to ostatně žalovaný nepopírá). Tento obal byl vždy tvořen jednak originálním obalem spotřebitelského balení tabáku (v případě řezaného tabáku bez označení šlo o plastovou dózu s víkem), jednak obalem vzorku, do kterého bylo toto spotřebitelské balení jakožto vzorek vloženo, a dále lepicí páskou s nápisem „CLO DOUANE“, jíž byl vzorek oblepen, a listem papíru obsahujícím číslo vzorku, název výrobku, datum a místo odběru, razítko a podpis. Podle názoru soudu není pochyb o tom, že hmotnost tohoto obalu je nezanedbatelná a může se pohybovat i v řádu několika gramů. Pouze u řezaného tabáku bez označení žalovaný od zjištěné hmotnosti včetně obalu odečetl hmotnost plastové dózy s víkem, nicméně již neodečetl hmotnost dalšího obalu, ve kterém se tento tabák v době vážení nacházel (obal vzorku, lepicí páska, list s označením vzorku). Při celkovém počtu 431 balení všech tří druhů tabáku, jejichž hmotnost byla tímto způsobem zjištěna včetně obalu vzorku, lepicí pásky a listu s označením vzorku, je zjevné, že žalovaný vyměřil spotřební daň z tabáku v množství o několik set gramů vyšším, než podle zákona mohl.
45. Soud zdůrazňuje, že žalovaný ve výroku napadeného rozhodnutí hovoří o čisté hmotnosti tabáku Golem – směs extra, tabáku Cézár a řezaného tabáku v plastových dózách bez označení, ze které vypočítává spotřební daň. V řízení ovšem nebyla zjištěna čistá hmotnost tohoto tabáku, ale pouze jeho hmotnost s obalem, byť hmotnost části obalu (tj. plastových dóz) byla odečtena. S ohledem na toto zjištění soud shledal, že skutkový stav, který vzal žalovaný za základ žalobou napadeného rozhodnutí, (konkrétně skutkový závěr o čisté hmotnosti tabáku) nemá oporu ve správním spisu, a proto napadené rozhodnutí žalovaného pro vadu řízení podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. zrušil. Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

Toto ustanovení umožnilo soudu rozhodnout bez jednání, ačkoli žalovaný jednání požadoval. Soud současně podle § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto zrušujícím rozsudku.

46. Návrhu žalobce, aby soud zrušil také platební výměr ze dne 28. 4. 2011, soud nevyhověl, neboť podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, dostupného na www.nssoud.cz, platí, že „[j]e vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.“ Zrušení platebního výměru by tedy bránilo tomu, aby celní orgány mohly o daňové povinnosti žalobce znovu rozhodnout, a proto bude třeba popsané pochybení napravit v odvolacím řízení.
47. Vzhledem k tomu, že 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 15 342 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč, z částky 9 300 Kč za tři úkony právní služby právního zástupce žalobce po 3 100 Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění účinném od 1. 1. 2013 [převzetí a příprava zastoupení – písm. a), podání žaloby, podání repliky – písm. d)], 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. 9. 2006] a z částky 2 142 Kč představující 21% DPH, kterou byl advokát podle zvláštního právního předpisu povinen odvést z vyčíslené odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů.

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.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

Ústí nad Labem 19. prosince 2017

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

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)