



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 Zátěším 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 12. 1. 2016, č. j. 2452/2016-900000-304.8,

takto:

- I. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 12. 1. 2016, č. j. 2452/2016-900000-304.8,
se pro vadu řízení zrušuje a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 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 12. 1. Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

2016, č. j. 2452/2016-900000-304.8, jímž byl v řízení o odvolání žalobce změněn platební výměr Celního úřadu Chomutov (dále jen „celní úřad“) ze dne 28. 4. 2011, č. j. 5964/2011-086300-022, 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 září 2010 ve výši 549 735 Kč. Daň byla vyměřena za 408 kg tabáku Golem – směs extra částkou 546 720 Kč a za 2,25 kg neoznačeného tabáku částkou 3 015 Kč. Změna platebního výměru provedená napadeným rozhodnutím spočívala ve snížení daňové povinnosti na 379 890 Kč, a to za 283,5 kg tabáku Golem – směs extra a řezaného tabáku v plastových dózách bez označení. 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. Popsal, že uvedl, že dne 14. 9. 2010 kontrolovala mobilní hlídka Celního ředitelství Plzeň (dále jen „celní ředitelství“) motorové vozidlo, ve kterém přepravoval tabákové výrobky. Zdůraznil, že při kontrole nebyly odebrány žádné vzorky, ani nebyla zjišťována hmotnost dopravovaného tabáku. Vyjádřil přesvědčení, že daňové přiznání ke spotřební dani za září 2010, které podal na základě výzvy celního úřadu, odpovídalo skutečnosti, neboť nepřepřavoval tabák, který by byl předmětem spotřební daně, a z žádného dokladu není zřejmé, jak celní ředitelství zjistilo, že přepravovaný tabák podléhá spotřební dani. Konstatoval, že prokázat, zda se jedná o tabák ke kouření, lze pouze na základě analýzy odebraného vzorku, nicméně žádné vzorky odebrány nebyly, rozhodně ne v přítomnosti žalobce. Celní ředitelství tudíž podle žalobce postupovalo v rozporu s vnitřním předpisem celní správy č. 3/2011. K tomu žalobce 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. Celní úřad před vydáním platebního výměru nezaslal žalobci protokoly o odběru vzorku, ani protokoly o zkoušce (analýze vzorků), a tím žalobci znemožnil kvalifikovanou obranu a případnou změnu daňového tvrzení.
3. Žalobce podotkl, že Krajský soud v Ústí nad Labem v rozsudku ze dne 16. 2. 2015, č. j. 15 Af 267/2012-56, vyslovil, že 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. Před zahájením odběru vzorků a zjišťování hmotnosti dne 4. 6. 2015 žalobce požádal o předložení relevantních dokladů, které by ztotožňovaly uskladněný tabák se zbožím zajištěným dne 14. 9. 2010 u žalobce. Žádný takový dokument předložen nebyl, a proto žalobce nesouhlasil s provedením předmětných úkonů. Zdůraznil, že celní ředitelství nezabezpečilo tento tabák před možnou záměnou, neboť jej v protokolu i v rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků ze dne 14. 9. 2010 označilo jen Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

počtem balení a údajem o hmotnosti jednotlivých balení i celkem, přičemž hmotnost tabáku zaslaného do celně technické laboratoře byla zcela jiná. Nikde nebyla zmínka o tom, že byl tabák uložen v nějakých igelitových pytlích a že tyto pytle byly označeny kopií předmětného rozhodnutí. Pokud byl tabák vložen do pytlů, je podle žalobce z vyjádření žalovaného i Celního úřadu pro Karlovarský kraj zřejmé, že pytle nebyly nijak zapečetěny, k pytlům a jejich obsahu byl naprosto volný přístup, takže manipulaci s jejich obsahem nelze vyloučit. Žalobce poznamenal, že z celé kauzy je zřejmé, že různé osoby mohly s obsahem manipulovat a také manipulovaly. Upozornil na to, že podle sdělení Celního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 31. 3. 2015 byl zajištěný tabák od jeho zajištění 14. 9. 2010 do 16. 3. 2012 skladován ve skladovacím areálu tehdejšího Celního úřadu Karlovy Vary, Loket – Údolí, kde byly dne 1. 12. 2010 a 25. 7. 2011 odebrány vzorky (bez účasti žalobce), přičemž podle protokolu o odběru vzorku ze dne 1. 12. 2010 i následných protokolů o zkoušce byly vzorky odebrány v prostoru PCÚ Cheb MND. Žalobce proto předmětné sdělení ze dne 31. 3. 2015 nepovažoval za důkaz toho, že se zajištěným tabákem nemohlo být manipulováno či nemohlo dojít k jeho záměně. V roce 2012 navíc proběhlo bez účasti žalobce zjišťování hmotnosti, což znamená, že nejméně třikrát muselo být se zajištěným tabákem manipulováno.

4. Aby předešel další zbytečné cestě do skladu v Lokti – Údolí, žalobce požádal žalovaného, aby mu ještě před zjišťováním hmotnosti a odběru vzorků zaslal kopie dokladů, které by přesně specifikovaly, že tabák uskladněný v tomto skladu je tabákem zajištěným žalobci dne 14. 9. 2010. To však žalovaný neučinil, a proto se žalobce zjišťování dne 25. 6. 2015 nezúčastnil. Připomněl, že jeho námitku o možnosti manipulace se zajištěným tabákem označil krajský soud za naprosto zásadní. Žalobce uvedl, že vzorkař svým podpisem potvrzuje správnost údajů v protokolu o odběru vzorku, tj. při odběru dne 1. 12. 2010 místo odběru prostory PCÚ Cheb – MND, Karlovarská 26. Protokol o odběru vzorku i protokoly o zkoušce jsou podle žalobce veřejnými listinami. Žalobce nesouhlasil s názorem žalovaného, že podstatným identifikačním znakem je označení předmětného tabáku, údaje o jeho výrobci a počet zajištěných balení, neboť tabák Golem – směs extra, à 150 g, výrobce L.T.B.C., spol. s r. o., není odlišný od jiných balení tabáku Golem – směs extra, à 150 g, výrobce L.T.B.C., spol. s r. o., a 2 720 balení lze nahradit jinými baleními stejného počtu; u tabáku baleného v krabičkách PVC pak není uvedeno ani označení předmětného tabáku, ani údaj o výrobci.
5. Žalobce konstatoval, že žalovaný k řadě úkonů, zejména k určení hmotnosti a odebrání vzorků, dožádal Celní úřad pro Karlovarský kraj. S odkazem na § 17 odst. 1 daňového řádu žalobce namítal, že není zřejmé, proč žalovaný nemohl provést zjištění hmotnosti a odebrat vzorky sám. Za Celní úřad pro Karlovarský kraj provádělo tyto úkony oddělení taktických činností (72), do jehož kompetence nepatří problematika správy daní. Žalobce upozornil na to, že zákon o spotřebních daních od 1. 1. 2013 neobsahuje § 41 odst. 6, podle něho byly celní orgány oprávněny odebírat vzorky vybraných výrobků kdykoli v průběhu daňového řízení. Právo odebírat vzorky je upraveno v daňovém řádu, podle jehož § 82 odst. 3 je odběr vzorků spjat s místním šetřením. Žalobce podotkl, že Celní úřad pro Karlovarský kraj žádné místní šetření neprováděl, a přesto vzorky odebral. Nevychotovil ani protokol o místním šetření,

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

ale pouhý úřední záznam, ve kterém popsal zjišťování hmotnosti, aniž uvedl cokoli o odběru vzorků. Tento postup podle žalobce nesvědčí o tom, že jsou k tomuto účelu vybráni pracovníci odborně vyškoleni. Zákon o spotřebních daních navíc již nehovoří o celním úřadu, ale o správci daně, přičemž oddělení celního úřadu, které provádí výkon taktické činnosti v oblasti odhalování trestné činnosti, cílené kontroly osob, zavazadel, dopravních prostředků, jejich nákladů, přepravních a průvodních dokumentů a dílčí úkony trestního řízení, nemá podle žalobce se správou daně nic společného.

6. K problematice zjištění hmotnosti žalobce uvedl, že žalovaný vycházel z protiprávních odběrů vzorků provedených Celním ředitelstvím Plzeň a Celním úřadem pro Ústecký kraj. Pokud se jedná o tabák Golem – směs extra, žalovaný vycházel z hmotnosti uvedené v protokolu

o zkoušce vystaveném celně technickou laboratoří dne 25. 2. 2011, kdy vzorky byly odebrány bez přítomnosti žalobce, a proto nelze vyloučit jejich záměnu, o čemž svědčí i opakování odběru celním ředitelstvím. Ke druhému odběru žalobce namítal, že vzorek byl již jednou odebíráán, přičemž byla flagrantně porušena ustanovení vnitřního předpisu celní správy a § 2 odst. 2 daňového řádu. Podotkl, že Celní úřad pro Karlovarský kraj dne 25. 6. 2015 nezjišťoval skutečnou hmotnost 2 711 balení tabáku, nýbrž hmotnost tabáku i s obalem, a podobně tomu bylo i u tabáku v plastových dózách. Žalobce nadále trval na tom, že žalovaný určoval hmotnost tabáku, u něhož nebyla vyvrácena možnost záměny s jiným tabákem nebo možnost manipulace s ním. Žalobce zdůraznil, že žalovaný byl povinen dokázat skutečnou hmotnost předmětného tabáku, nikoli hmotnost reálnou, což mohl učinit pouze ohledáním. Skutečná hmotnost byla

v dané věci zjišťována dvakrát. Celní ředitelství Plzeň uvedlo, že jedna plastová krabička obsahující tabák bez označení vážila 60 g, Celní úřad pro Karlovarský kraj hmotnost jedné prázdné dózy neuvedl a žalovaný v napadeném rozhodnutí uváděl hmotnost 90 g. Žalobce poznamenal, že pokud se jednotlivé celní orgány nemohou shodnout na hmotnosti jedné prázdné dózy, jak lze potom věřit tomu, že reálná hmotnost určená žalovaným je hmotností skutečnou? Dodal, že žalovaný provedl již třetí výpočet daně, kdy podle prvního činila daň 549 735 Kč (platební výměr Celního úřadu Chomutov), podle druhého 381 056 Kč (rozhodnutí Celního ředitelství Ústí nad Labem) a podle třetího 379 890 Kč. Rozdíl mezi prvním a třetím výpočtem činí 169 845 Kč, tedy došlo ke snížení o 31 %.

7. Žalobce dále namítal, že zkouška kouření byla po odebrání vzorků dne 25. 6. 2015 provedena bez jeho přítomnosti, ačkoli žalobce požadavek na provedení této zkoušky vznesl již v květnu 2015, tj. ještě před provedením analýzy v celně technické laboratoři, a proto muselo být žalovanému zřejmé, že žalobci nebude stačit jakékoli konstatování celně technické laboratoře.

Z tohoto důvodu označil žalobce za nepatřičné tvrzení žalovaného, že zkouška kouření tabáku byla v průběhu analýzy realizována nikoli jako důkaz ohledáním, neboť celní orgány nechávají standardně zboží analyzovat, a teprve má-li daňový subjekt pochybnost o výsledku analýzy, může být připuštěno provedení důkazu jinou formou. Žalobce současně položil otázku, proč byl Celní úřad pro Karlovarský kraj dne 19. 10. 2015 dožádán o zaslání jednoho náhodně vybraného balení tabáku Golem – směs extra a řezaného tabáku v plastové dóze, když vzorky odebrané dne 25. 6. 2015 nebyly podle žalobce při analýze spotřebovány. Žalobce upozornil na povinnost

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

stanovenou interním předpisem celní správy odebírat laboratorní vzorky o hmotnosti minimálně 2 000 g na jednu laboratorní zkoušku a konstatoval, že pokud by Celní úřad pro Karlovarský kraj dodržel tento postup, mohl být při zkoušce kouření použit vzorek odebraný dne 25. 6. 2015.

8. Také odběr vzorků, které byly předány žalovanému dne 30. 10. 2015, proběhl podle žalobce bez jeho přítomnosti, aniž by o tom byl žalobce informován, což označil za běžnou praxi v této věci. Žalobce nesouhlasil s argumentací žalovaného, že se nejednalo o odběr vzorků za účelem analýzy v celně technické laboratoři, resp. kontroly sazebního zařazení zboží, či ověření, zda je předmětem spotřební daně, nýbrž toliko o předání části důkazních prostředků k ohledání věci, kdy fyzická přítomnost žalobce při výběru balení tabáku nebyla nezbytná, ani účelná, neboť žalobce nemohl podle žalovaného výběr nijak ovlivnit. Žalobce zdůraznil, že interní předpis č. 3/2011 se vztahuje také na problematiku kontroly zboží pro potřeby správy spotřební daně, což podle žalobce vyplývá z kolonky č. 16 protokolu o odběru vzorku, kde je jako důvod uvedena kontrola zboží pro potřeby správy spotřební daně, nebo z čl. 6 odst. 6 předmětného předpisu, kde je stanoveno, že je-li hlavním účelem odběru kontrola zboží podléhajícího spotřební dani, je maximální doba vyřízení v celně technické laboratoři šedesát dnů. Žalobce připomněl, že podle § 101 odst. 2 zákona o spotřebních daních je předmětem daně tabák ke kouření. To, zda lze tabák kouřit, lze zjistit pouze zkouškou kouření, tudíž podle žalobce musí být vzorky použité při této zkoušce jednoznačně odebrány podle předmětného interního předpisu. Žalobce dodal, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu je tento postup pro celní orgány závazný. Ke zkoušce kouření uskutečněné dne 24. 11. 2015 žalobce uvedl, že ani jeden ze zkoumaných vzorků tabáku nebyl nijak identifikován místem a časem odběru vzorku, jednalo se o neoznačený plastový sáček s tabákem a plastovou dózu s tabákem. Nebyly předloženy ani žádné protokoly o odběru vzorku. Žalobce proto namítal, že nedošlo ke ztotožnění těchto vzorků s tabákem zajištěným žalobci dne 14. 9. 2010, a proto považoval za zbytečné se v této fázi zabývat tím, zda bylo možné tento tabák kouřit.

Vyjádření žalovaného k žalobě

9. 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 konstatoval, že žalobce opírá své pochybnosti o manipulaci se zajištěným tabákem pouze o nesprávný údaj o místě odběru vzorku. Tato nesprávnost však byla vysvětlena, jednalo se o chybu v psaní, a proto žalovaný považoval námitku ohledně manipulace za účelovou. Žalovaný připustil, že odkaz na § 41 odst. 6 zákona o spotřebních daních uvedený v odůvodnění napadeného rozhodnutí je nesprávný, neboť zákon toto ustanovení od 1. 1. 2013 neobsahuje, nicméně samotný postup při odběru vzorků nezákonný nebyl. Celní orgány postupovaly podle žalovaného zcela v intencích § 82 odst. 3 daňového řádu, kdy odběr vzorků i zjišťování hmotnosti probíhaly formou místního šetření. O těchto úkonech byl v souladu s § 80 odst. 3 daňového řádu vyhotoven úřední záznam. Žalovaný jeho část citoval a odmítl jako nepravdivé tvrzení žalobce, že tento úřední záznam neuvádí nic o odběru vzorků.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

10. Podle žalovaného byl postup při zjištění hmotnosti tabáku detailně popsán ve výzvě ze dne 8. 12. 2015, kde je uvedeno, že při zjišťování hmotnosti byla odečtena jak hmotnost plastových dóz, tak igelitových pytlů, ve kterých byl tabák dopravován. Žalovaný označil za nepravdivé tvrzení žalobce o třech údajích o hmotnosti dóz. Celní ředitelství Plzeň i Celní úřad pro Karlovarský kraj shodně zjistily hmotnost plastové dózy 60 g, v úředním záznamu ze dne 25. 6. 2015 je uvedeno, že hmotnost plastových dóz byla odečtena od celkové hmotnosti, a fotodokumentace pořízená v průběhu zjišťování reálné hmotnosti zachycuje prázdnou plastovou dózu na digitální váze ukazující hmotnost 0,06 kg. Tvrzení žalobce, že v napadeném rozhodnutí je uvedena hmotnost jedné dózy 90 g, není podle žalovaného správné, neboť rozhodnutí hovoří o hmotnosti plastových dóz 0,9 kg, což se logicky vztahuje k patnácti kusům dóz a po přepočítání na jednu dózu činí 60 g.
11. Žalovaný dále konstatoval, že vzorky tabáku odebrané Celním úřadem pro Karlovarský kraj dne 25. 6. 2015 byly podrobeny souhrnu analýz. Plastové dózy i celofánová balení s tabákem byla otevřena a s ohledem na fyzikální vlastnosti tabáku mohlo dojít k jeho vysychání, tedy důležitému faktoru při balení cigarety v průběhu zkoušky kouření tabáku. Žalovanému se proto jevilo vhodnější použít uzavřená spotřebitelská balení, a to zejména z důvodu opakovaných námitek možné záměny tabáku a neoprávněné manipulace. K předání balení tabáku Celním úřadem pro Karlovarský kraj žalovanému tento doplnil, že celní úřad neprováděl odběr vzorků, nýbrž pouze předal dvě balení předmětného tabáku příslušné úřední osobě za účelem uskutečnění zkoušky kouření tabáku. Na tento postup se podle žalovaného nevztahuje interní služební předpis č. 3/2011 – Pracovní postup pro odběr a manipulaci se vzorky. Kolonka č. 16 protokolu o odběru vzorku, ani čl. 6 odst. 6 zmíněného předpisu názoru žalobce nenavštěvují. Žalovaný zdůraznil, že adresátem protokolu o odběru vzorku je pouze celně technická laboratoř, avšak v daném případě byla předmětná balení tabáku předána žalovanému (právnímu odboru), který na návrh žalobce prováděl zkoušku kouření tabáku. Žalovaný odmítl námitku žalobce týkající se neztotožnění dvou balení tabáku předaných k vykonání zkoušky kouření s tabákem zajištěným žalobci. Podotkl, že tabákové výrobky, jimiž disponuje Celní úřad pro Karlovarský kraj, včetně těch předaných ke zkoušce, jsou snadno ztotožnitelné s tabákovými výrobky zajištěnými žalobci, jak je popsáno na stranách 7 a 8 napadeného rozhodnutí. Žalovaný uzavřel, že setrvává na svém právním posouzení věci.

Správní spis

12. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující podstatné skutečnosti. Celní ředitelství Plzeň provedlo dne 14. 9. 2010 kontrolu vozidla Mercedes Benz, RZ „X“, 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. Byla pořízena fotodokumentace zajišťovaného zboží. Podle protokolu o zajištění vybraných výrobků ze dne 14. 9. 2010 i podle zmíněného rozhodnutí o zajištění 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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

poznámkou, že zajištěné výrobky jsou umístěny ve skladových prostorách Celního ředitelství Plzeň.

13. 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. Na tuto výzvu reagoval žalobce podáním ze dne 24. 3. 2011. 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 způsobilé ke kouření. Celní úřad dále zmínil judikaturu Nejvyššího správního soudu a uzavřel, že pochybnosti nebyly zcela ani zčásti odstraněny.
14. Dne 28. 4. 2011 vydal celní úřad platební výměr, proti kterému podal žalobce odvolání. Následně celní úřad požádal Celní ředitelství Plzeň o postoupení protokolů o odběru vzorku. Obdržel je dne 6. 6. 2011 a obratem je společně s protokoly o zkoušce a stanovisky k sazebnímu zařazení zaslal právnímu zástupci žalobce.
15. Podle protokolu o odběru vzorku ze dne 1. 12. 2010, č. 163500-10-10-001, č. j. 8343-5/2010-160100-34, provedl vzorkař V. S. v 9:50 hodin odběr vzorku tabáku Golem – směs extra, a to v prostorech PCÚ Cheb-MND, Karlovarská 26, Cheb. Kontrolovaná dávka byla v tomto protokolu označena uvedením způsobu balení: *igelitové sáčky dle etikety o 150 g*, počtu balení a celkové velikosti dávky/šarže: *2 720 balení* a umístění dávky: *nákladový prostor dodávkového vozidla RZ: x*. Počet odebraných vzorků činil tři balení. Podle protokolu o odběru vzorku ze dne 1. 12. 2010, č. 163500-10-10-002, č. j. 8343-6/2010-160100-34, provedl vzorkař Vladimír Skala v 10:00 hodin odběr vzorku tabáku nezjištěného názvu, a to v prostorech PCÚ Cheb-MND, Karlovarská 26, Cheb. Kontrolovaná dávka byla v tomto protokolu označena uvedením způsobu balení: *plastové krabičky s víčkem*, počtu balení: *15*, celkové velikosti dávky/šarže: *3 300 g* a umístění dávky: *nákladový prostor dodávkového vozidla RZ: x*. Počet odebraných vzorků byl označen číslicí 7. Oba protokoly obsahovaly poznámku, že majitel zboží nebyl přítomen odběru vzorků, poučení nepodepsáno.
16. V protokolu o zkoušce ze dne 25. 2. 2011, který se týkal vzorku č. 163500 10 10 001, č. j. 8343-5/2010-160100-34, byl uveden název vzorku a zároveň doplňující údaj z obalu Golem – směs extra a v popisu vzorku bylo uvedeno, že se jedná o balení pro drobný prodej, a to sáček svařený z čirého bezbarvého plastu rozměrů 165 x 270 mm, a že byla dodána dvě balení beze stop poškození či nepovolené manipulace. Hmotnost jednotlivých vzorků včetně obalu činila 123,4 g a 121,6 g. V protokolu o zkoušce ze dne 25. 2. 2011, který se týkal vzorku č. 163500 10 10 002, č. j. 8343-6/2010-160100-34, byl uveden název vzorku: *nezjištěno* a v popisu vzorku bylo uvedeno, že se jedná o sedm plastových krabiček s víčkem, které jsou zabezpečeny odtrhovacím proužkem, přičemž balení byla dodána beze stop poškození či nepovolené manipulace. Hmotnost jednotlivých vzorků včetně plastové krabičky činila 216,7 g, 219,4 g, 212,8 g, 220,8 g, 216,7 g, 217,9 g a 218,6 g. Výsledek zkoušky byl v obou případech Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

popsán tak, že vzorek byl naplněn do cigaretové dutinky pomocí pístové plničky a cigareta byla kouřena, tudíž se jedná o tabákový odpad upravený pro prodej konečnému spotřebiteli, který je možné kouřit. Součástí obou protokolů byla též fotodokumentace vzorku a jeho obalu.

17. Celní ředitelství Ústí nad Labem dožádalo dne 23. 6. 2011 Celní ředitelství Plzeň o nový odběr vzorků za účasti žalobce. Podáním ze dne 18. 7. 2011 právní zástupce 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. 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. Právní zástupce žalobce dále vyslovil podezření, že s tabákem bylo manipulováno.
18. Podle protokolu o odběru vzorku ze dne 25. 7. 2011, č. 163500-11-07-001, č. j. 6381/2011-160100-34, provedl vzorkař V. S. v době od 10:10 do 10:15 hodin odběr vzorku tabáku Golem – směs extra, a to v prostorech CÚ Karlovy Vary, Dubová 8, Karlovy Vary (sklad Údolí). Kontrolovaná dávka byla v tomto protokolu označena uvedením způsobu balení: *igelitové sáčky dle etikety o 150 g, počtu balení a celkové velikosti dávky/šarže: 2 720 balení a umístění dávky: nákladový prostor dodávkového vozidla RZ: x*. Počet odebraných vzorků činil tři balení. Podle protokolu o odběru vzorku ze dne 25. 7. 2011, č. 163500-11-07-002, č. j. 6381-2/2011-160100-34, provedl vzorkař V. S. v době od 10:20 do 10:30 hodin odběr vzorku tabáku neznámého názvu, a to v prostorech CÚ Karlovy Vary, Dubová 8, Karlovy Vary (sklad Údolí). Kontrolovaná dávka byla v tomto protokolu označena uvedením způsobu balení: *plastové krabičky s víčkem, počtu balení: 15, celkové velikosti dávky/šarže: 3 300 g a umístění dávky: nákladový prostor dodávkového vozidla RZ: x*. Počet odebraných vzorků činil tři balení. Oba protokoly obsahovaly poznámku, že majitel zboží byl vyzván k účasti, nedostavil se a jeho právní zástupce poslal stanovisko ze dne 18. 7. 2011.
19. V protokolu o zkoušce ze dne 30. 9. 2011, který se týkal vzorku č. 163500 11 07 001, č. j. 6381/2011-160100-34, byl uveden název vzorku Golem – směs extra a v popisu vzorku bylo uvedeno, že se jedná o balení pro drobný prodej, a to sáček svařený z čirého bezbarvého plastu rozměrů 165 x 270 mm, a že balení byla dodána beze stop poškození či nepovolené manipulace. Hmotnost jednotlivých vzorků včetně obalu činila 103,4 g, 104,8 g a 97,9 g. Výsledek zkoušky byl popsán tak, že vzorek byl naplněn do cigaretové dutinky pomocí pístové plničky a cigareta byla kouřena, tudíž se jedná o tabákový odpad upravený pro prodej konečnému spotřebiteli, který je možné kouřit. V protokolu o zkoušce ze dne 30. 9. 2011, který se týkal vzorku č. 163500 11 07 002, č. j. 6381-2/2011-160100-34, byl uveden název vzorku: *neznámý* a v popisu vzorku bylo uvedeno, že se jedná o tři průhledné plastové krabičky s víčkem, které jsou zabezpečeny odtrhovacím proužkem, přičemž obal je beze stop poškození či nepovolené manipulace. Hmotnost jednotlivých vzorků včetně plastové krabičky činila 215,3 g, 212,8 g a 194,1 g. Výsledek zkoušky byl popsán tak, že vzorek bylo možno ubalit do formy cigarety i naplnit do cigaretové dutinky pomocí pístové plničky a cigareta byla kouřena, vzorek lze rovněž kouřit

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

v lulce, tudíž se jedná o řezaný tabák způsobilý ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování. Součástí obou protokolů byla též fotodokumentace vzorku a jeho obalu.

20. Dne 6. 2. 2012 Celní ředitelství Ústí nad Labem vyzvalo žalobce k uplatnění práva na vyjádření ke zjištěným skutečnostem a důkazům, popř. k navržení dalších důkazů do deseti dnů od doručení výzvy. Současně žalobci zaslalo protokoly o odběru vzorku a protokoly o zkoušce. Na to žalobce reagoval podáním ze dne 13. 2. 2012.
21. Celní ředitelství Plzeň na základě dožádání Celního ředitelství Ústí nad Labem dne 16. 3. 2012 převážilo zajištěné vybrané výrobky. Podle úředního záznamu bylo převážení provedeno ve skladu Celního úřadu Karlovy Vary, tabák byl uskladněn ve 33 igelitových pytlích po 80 baleních tabáku a v jednom igelitovém pytli obsahujícím 71 balení tabáku. Jednotlivé pytle byly zváženy a poté byla od zjištěné celkové hmotnosti odečtena hmotnost samotného igelitového pytle 0,06 kg. Pět PVC krabiček bylo zváženo společně a následně byla zvážena samotná prázdná krabička s víčkem. Byla zjištěna celková hmotnost tabáku Golem – směs extra (celkem 2 711 balení) 281,11 kg, celková hmotnost tabáku bez označení (balený v pěti PVC krabičkách) 1,05 kg a hmotnost jedné prázdné PVC krabičky s víčkem 0,06 kg. K odlišnému počtu balení tabáku Golem – směs extra oproti evidenci Celního ředitelství Ústí nad Labem (2 714 balení) Celní ředitelství Plzeň ve svém sdělení ze dne 19. 3. 2012, zn. 2144-2/2012-160100-34, uvedlo, že tři jednotková balení byla dne 29. 11. 2010 poskytnuta pro účely odborné expertízy v trestním řízení a při odborném zkoumání byla spotřebována.
22. Následně dne 7. 5. 2012 vydalo Celní ředitelství Ústí nad Labem rozhodnutí o odvolání, které Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 16. 2. 2015, č. j. 15 Af 267/2012-56, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
23. Přípisem ze dne 20. 3. 2015 požádal žalovaný Celní úřad pro Plzeňský kraj o podání informací o místu odebrání vzorků. Odpověď na tuto žádost obdržel žalovaný od místně příslušného Celního úřadu pro Karlovarský kraj přípisem ze dne 31. 3. 2015, ve kterém je uvedeno, že dne 14. 9. 2010 byl žalobce po zjištění dopravy vybraných výrobků vyzván, aby následoval kontrolní orgán k Celnímu úřadu Karlovy Vary, Dubová 246/8, Karlovy Vary, kde byly provedeny kontrolní úkony a zboží bylo zajištěno. Téhož dne bylo zboží převezeno a uskladněno ve skladovacím areálu Celního úřadu Karlovy Vary v části obce Údolí – Loket nad Ohří. V období od 14. 9. 2010 do 16. 3. 2012 nebylo se zajištěným zbožím nijak manipulováno s výjimkou dvou odběrů vzorků, které proběhly v místě uskladnění. Zboží je skladováno v původních PVC pytlích, jak bylo dopravováno v okamžiku zjištění kontrolního orgánu. Je skladováno společně s jiným zbožím, nicméně je označeno a odděleno tak, aby nedošlo k jeho záměně, přičemž díky specifikacím inkriminovaného zboží je jeho záměna vyloučena. V doplnění ze dne 8. 4. 2015 Celní úřad pro Karlovarský kraj uvedl, že rozpor v údajích v protokolech o odběru vzorku ohledně místa odběru vznikl písarskou chybou vzorkaře. K odběru vzorků došlo ve skladovacím areálu tehdejšího Celního úřadu Karlovy Vary, nikoli v prostorách PCÚ Cheb-MND. Pochybení vzniklo tím, že vzorkař ponechal při vypisování nového Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

protokolu o odběru staré údaje nevztahující se k aktuálnímu odběru. Následné převažování tabáku dne 16. 3. 2012 proběhlo také v prostorách skladovacího areálu tehdejšího Celního úřadu Karlovy Vary, Údolí – Loket. Aktuální adresa uskladněného zboží byla v době vyhotovení přípisu sklad Celního úřadu pro Karlovarský kraj, 357 31, Loket – Údolí, okres Sokolov.

24. Žalovaný přípisem ze dne 24. 4. 2015 seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a vyzval jej k vyjádření. Na to reagoval žalobce obsáhlým podáním ze dne 18. 5. 2015.
25. Na základě dožádání žalovaného ze dne 18. 5. 2015 měl Celní úřad pro Karlovarský kraj dne 4. 6. 2015 (termín dvakrát změněn z důvodu omluvy právního zástupce žalobce) provést odběr vzorků. Podle úředního záznamu ze dne 4. 6. 2015 se však tento odběr neuskutečnil, neboť právní zástupce žalobce s odběrem vzorků nesouhlasil s odůvodněním, že mu nebyl předložen žádný dokument, který by přesně specifikoval, že tabák uskladněný v daném okamžiku ve skladu v Údolí u Lokte je tabákem zajištěným dne 14. 9. 2010 u žalobce; pracovník celního úřadu k tomu poznamenal, že inkriminované zboží je ve skladu uskladněno v původních obalech, přičemž každý igelitový pytel je označen číslem jednacím rozhodnutí o zajištění. Tato skutečnost byla doložena fotodokumentací.
26. Žalovaný vyrozuměním ze dne 12. 6. 2015 žalobce upozornil, že jeho námitka potenciální záměny byla detailně vypořádána v přípisu ze dne 24. 4. 2015. Žalovaný dodal, že tabákové výrobky jsou uskladněny v igelitových pytlích v takovém stavu, v jakém byly zajištěny dne 14. 9. 2010, což je zřejmé i z fotodokumentace z místa kontroly; záměnu zboží za jiné vylučuje též jejich označení kopií rozhodnutí Celního ředitelství Plzeň ze dne 14. 9. 2010, č. j. 8343/2010-160100-34, o zajištění vybraných výrobků. Žalovaný současně vyrozuměl žalobce, že dne 25. 6. 2015 v 13:00 hodin může uplatnit své právo na přítomnost při zjišťování reálné hmotnosti vybraných výrobků a odběru vzorků. Na toto vyrozumění reagoval žalobce nesouhlasným stanoviskem ze dne 17. 6. 2015, v němž požádal o zaslání kopií dokladů, které by přesně specifikovaly, že tabák uskladněný v předmětném skladu je tabákem zajištěným dne 14. 9. 2010 žalobci. Tento požadavek žalovaný přípisem ze dne 22. 6. 2015, doručeným právnímu zástupci žalobce téhož dne, odmítl a konstatoval, že zjišťování hmotnosti a odběr vzorků budou dne 25. 6. 2015 provedeny i bez účasti žalobce, pokud svého práva na přítomnost nevyužije.
27. Přípisem ze dne 12. 6. 2015 žalovaný znovu dožádal Celní úřad pro Karlovarský kraj o převážení zajištěných vybraných výrobků a odběr vzorků. Podle protokolu o odběru vzorku ze dne 25. 6. 2015, č. 540702-15-06-001, č. j. 29804-4/2015-540000-72, provedl vzorkař Josef Brož v době od 14:35 do 14:45 hodin odběr vzorku tabáku Golem – směs extra, a to v prostorech Celního úřadu pro Karlovarský kraj, Dubová 8, Karlovy Vary (skladové prostory Údolí u Lokte). Kontrolovaná dávka byla v tomto protokolu označena uvedením způsobu balení: *igelitové pytlíky*, počtu balení a celkové velikosti dávky/šarže: *2 708 balení* a umístění dávky: *sklad Údolí u Lokte; CÚ pro Karlovarský kraj*. Počet odebraných vzorků činil 1 x tři Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

kusy. Podle protokolu o odběru vzorku ze dne 25. 6. 2015, č. 540702-15-06-002, č. j. 29804-5/2015-540000-72, provedl vzorkář Josef Brož v době od 14:45 do 14:55 hodin odběr vzorku tabáku, a to v prostorech Celního úřadu pro Karlovarský kraj, Dubová 8, Karlovy Vary (sklad Údolí u Lokte). Kontrolovaná dávka byla v tomto protokolu označena uvedením způsobu balení: *plastové dózy*, počtu balení a celkové velikosti dávky/šarže: *5 ks* a umístění dávky: *sklad Údolí u Lokte; CÚ pro Karlovarský kraj*. Počet odebraných vzorků činil jeden kus.

28. Podle úředního záznamu ze dne 25. 6. 2015 provedli pracovníci Celního úřadu pro Karlovarský kraj uvedeného dne odběr vzorků a převážení zajištěných vybraných výrobků. Tabák byl uskladněn v 33 igelitových pytlích po 80 balení tabáku Golem – směs extra, v jednom igelitovém pytli obsahujícím 71 balení tabáku Golem – směs extra a v pěti plastových dózách s volně sypaným tabákem, kdy igelitové pytle byly označeny číslem jednacím rozhodnutí o zajištění (8343/2010-160100-34). Jednotlivé druhy pytlů byly zváženy samostatně a poté byla od zjištěné celkové hmotnosti jednotlivého pytle včetně sáčků s tabákem Golem – směs extra odečtena hmotnost samotného igelitového pytle. Plastová dóza byla zvážena prázdná samostatně s víčkem, následně byly zváženy čtyři kusy plastových dóz s volně sypaným tabákem a od celkové hmotnosti byla odečtena hmotnost čtyř plastových dóz. Před převážením byly odebrány jako vzorky tři balení tabáku Golem – směs extra a jedna plastová dóza bez označení s volně sypaným tabákem; tyto vzorky nejsou započítány do celkové hmotnosti převažovaného tabáku. Převážením byla zjištěna hmotnost tabáku Golem – směs extra v pytlích 1 až 34 celkem 280,24 kg a hmotnost volně sypaného tabáku ve čtyřech plastových dózách 0,816 kg. Z průběhu převážení byla pořízena fotodokumentace.
29. V protokolu o zkoušce ze dne 27. 8. 2015, který se týkal vzorku č. 5407021506001, č. j. 29804-4/2015-540000-72, byl uveden název vzorku tabák Golem – směs extra a v popisu vzorku bylo uvedeno, že se jedná o balení pro drobný prodej, a to sáček svařený z čirého bezbarvého plastu rozměrů 165 x 270 mm, a že balení byla dodána beze stop poškození či nepovolené manipulace. Hmotnost jednotlivých vzorků včetně obalu činila 105 g, 102,7 g a 104,2 g. Výsledek zkoušky byl popsán tak, že vzorek byl naplněn do cigaretové dutinky pomocí pístové plničky a cigareta byla kouřena, tudíž se jedná o tabákový odpad upravený pro prodej konečnému spotřebiteli, který je možné kouřit. V protokolu o zkoušce ze dne 27. 8. 2015, který se týkal vzorku č. 5407021506002, č. j. 29804-5/2015-540000-72, byl uveden název vzorku: *Tabák* a v popisu vzorku bylo uvedeno, že se jedná o průhlednou plastovou krabičku s víčkem, která je zabezpečena odlamovacím páskem, přičemž obal je beze stop poškození či nepovolené manipulace. Hmotnost vzorku včetně obalu činila 222 g. Výsledek zkoušky byl popsán tak, že vzorek bylo možno ubalit do formy cigarety i naplnit do cigaretové dutinky pomocí pístové plničky a cigareta byla kouřena, vzorek lze rovněž kouřit v lulce, tudíž se jedná o řezaný tabák způsobitý ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování. Součástí obou protokolů byla též fotodokumentace vzorku a jeho obalu.
30. Na základě žádosti ze dne 19. 10. 2015 Celní úřad pro Karlovarský kraj odebral dne 26. 10. 2015 ze svého skladu v Údolí u Lokte, obec Loket, jedno balení tabáku Golem – směs extra a jednu plastovou dózu s řezaným tabákem bez označení; během odběru byla pořízena Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

fotodokumentace. Podle úředního záznamu ze dne 2. 11. 2015 byly tyto vzorky dne 30. 10. 2015 předány žalovanému a následně byla pořízena fotodokumentace předložený tabákových výrobků.

31. Podle protokolu o místním šetření ze dne 24. 11. 2015 se téhož dne v přítomnosti právního zástupce žalobce uskutečnil v celně technické laboratoři v sídle žalovaného ohledání věci ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu – provedení zkoušky kouření tabáku Golem – směs extra a řezaného tabáku s použitím nakuřovacího přístroje. Za účelem provedení zkoušky bylo pracovníkovi celně technické laboratoře předloženo jedno spotřebitelské balení tabáku Golem – směs extra o deklarované hmotnosti 150 ± 7 g a jedno malospotřebitelské balení tabáku v plastové dóze bez označení. Na žádost právního zástupce žalobce byla zjištěna hmotnost balení tabáku Golem – směs extra 95,94 g a balení řezaného tabáku v plastové dóze včetně krabičky 206,93 g. Jednotlivá balení byla otevřena, tabák byl za pomoci pístové plničky naplněn do pěti cigaretových dutinek (od každého druhu) a cigarety byly instalovány do nakuřovacího přístroje určeného a běžně užívaného k simulaci kouření tabáku. Před zahájením zkoušky kouření právní zástupce žalobce oznámil, že potřebuje odejít a zkoušky se nezúčastní; požádal o zaslání protokolu a videozáznamů. Při vlastní zkoušce došlo po zažehnutí všech deseti cigaret k jejich samovolnému hoření i po přerušení tahu, vycházel z nich cigaretový kouř a ze spáleného obsahu a obalu se tvořil popel; nedošlo ke zhasnutí žádné z cigaret. Po realizaci zkoušek byla jednotlivá balení zvážena (brutto) s výsledkem: tabák Golem – směs extra 89,43 g a řezaný tabák v plastové dóze 199,34 g.
32. Přípisem ze dne 8. 12. 2015 žalovaný vyzval žalobce k vyjádření se v rámci odvolacího řízení a seznámil jej se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují. Na tuto výzvu reagoval žalobce obsáhlým podáním ze dne 17. 12. 2015. Následně vydal žalovaný žalobou napadené rozhodnutí.

Posouzení věci soudem

33. 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 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

34. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Nepřisvědčil však všem žalobním námitkám.
35. Nejprve se soud zabýval námitkami žalobce zpochybňujícími totožnost tabáku, ze kterého byly odebírány vzorky, s tabákem, jenž byl při kontrole dne 14. 9. 2010 nalezen ve vozidle řízeném žalobcem. Těmto námitkám soud nepřisvědčil. Soud připomíná, že vybrané výrobky (tj. 2 720 balení tabáku Golem – směs extra a 15 kusů krabiček PVC tabáku bez označení) byly zajištěny rozhodnutím Celního ředitelství Plzeň zn. 8343/2010-160100-34 a při jejich zajištění byla pořízena fotodokumentace. Vybrané výrobky byly umístěny v igelitových pytlích, na něž bylo lepicí páskou připevněno zmíněné rozhodnutí o zajištění nebo papírový štítek s nápisem Škoula 8343/2010-160100-34, případně jen s tímto číslem, které odpovídá značce rozhodnutí o zajištění. Soud nemá pochybnosti o tom, že takto byly předmětné igelitové pytle označeny od okamžiku, kdy došlo k zajištění vybraných výrobků, po celou dobu trvání zajištění. Uvedené údaje přitom podle názoru soudu umožňují jednoznačné ztotožnění tabáku, ze kterého byly odebírány vzorky a který byl převažován pro účely stanovení výše spotřební daně, s tabákem, který byl nalezen ve vozidle řízeném žalobcem při kontrole dne 14. 9. 2010.
36. Obecně namítanou možnost manipulace s předmětnými vybranými výrobky, při které podle tvrzení žalobce mohlo dojít k jejich záměně s jiným zbožím, považuje soud za vyloučenou právě z důvodu řádného označení jednotlivých pytlů obsahujících dotčený tabák a současně z důvodu jejich umístění ve skladu celního úřadu, kde veškerý materiál podléhá přesné evidenci a kde je z povahy věci kladen důraz na to, aby se riziku záměny předcházelo. Z fotodokumentace pořízené při zajištění tabáku i při jednotlivých odběrech vzorků přitom jednoznačně vyplývá, že se vždy jednalo o tabák Golem – směs extra a tabák v PVC krabičkách bez označení, což odpovídá vybraným výrobkům, které žalobce převážel dne 14. 9. 2010. Také toto zjištění hovoří proti domnělé záměně zajištěného tabáku za jiný. Žalobce navíc netvrdil, že by převážel tabák určitých konkrétních vlastností, které odebrané vzorky neměly, a s výjimkou rozdílných údajů o místu odběru vzorků, kterými se soud bude zabývat níže, ani nijak blíže nespecifikoval, z čeho svou domněnku o riziku záměny vybraných výrobků dovozuje. Soud zdůrazňuje, že žalobce převážel mimo jiné tabák Golem – směs extra, přičemž u tabáku této značky bylo opakovaně prokázáno, že se jedná o tabák ke kouření, který podléhá spotřební dani z tabákových výrobků (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2012, č. j. 9 Afs 43/2012-32, nebo ze dne 30. 4. 2014, č. j. 7 Afs 23/2013-67, dostupné na www.nssoud.cz). Obecné tvrzení žalobce, že nepřepřavoval tabák, který by byl předmětem spotřební daně, tak samo o sobě nemůže založit pochybnosti o možné záměně zajištěných vybraných výrobků za jiné.
37. Potenciální záměnu vybraných výrobků nelze podle názoru soudu dovozovat ani z toho, že vzorky těchto výrobků byly odebírány opakovaně v nepřítomnosti žalobce. Odběr vzorků prováděl proškolený pracovník, přičemž žalobce netvrdil ani neprokázal, že by tento mohl mít jakýkoli zájem na zaměnění vybraných výrobků. Poukazuje-li žalobce na to, že podle protokolů o odběru vzorku ze dne 1. 12. 2010 byl tento odběr proveden v jiném místě, než kde byly Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zajištěné vybrané výrobky předtím i potom umístěny, soud konstatuje, že celní orgány vysvětlily, že údaj o místu odběru v předmětných protokolech je chybný, přičemž tato chyba vznikla užitím protokolu o odběru jiného vzorku, ve kterém vzorkař opomenul změnit údaj o místu odběru. Toto vysvětlení pokládá soud za logické a důvěryhodné, neboť používání předvyplněných formulářů z jiných řízení, v nichž se pouze upraví údaje tak, aby odpovídaly projednávané věci, představuje běžnou praxi a nic nenasvědčuje tomu, že by vybrané výrobky zajištěné žalobci byly reálně přesouvány ze skladu Celního úřadu Karlovy Vary do skladu Celního úřadu Cheb. K tomu ostatně ani neexistoval žádný důvod, když Celní úřad Cheb v projednávané věci nečinil žádné úkony a neměl s ní ani nic společného. Soud proto přisvědčil závěru žalovaného, že předmětné vybrané výrobky byly po celou dobu umístěny ve skladu Celního úřadu Karlovy Vary, resp. Celního úřadu pro Karlovarský kraj, a údaj o místu odběru vzorků v protokolech o odběru vzorku ze dne 1. 12. 2010 je zjevnou nesprávností, ke které nelze přihlížet. Ani tyto protokoly tak podle názoru soudu neprokazují žalobcovy domněnky o možné neoprávněné manipulaci s předmětnými vybranými výrobky a o jejich potenciální záměně.

38. K námitce žalobce, že celní ředitelství nezabezpečilo tabák před možnou záměnou, neboť jej v protokolu i v rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků ze dne 14. 9. 2010 označilo jen počtem balení a údajem o hmotnosti jednotlivých balení i celkem, přičemž hmotnost tabáku zaslaného do celně technické laboratoře byla zcela jiná, soud opakuje, že zajištěný tabák byl před možnou záměnou zabezpečen tím, že igelitové pytle, v nichž byl uložen, byly označeny značkou rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků, tj. 8343/2010-160100-34, případně na ně bylo toto rozhodnutí přilepeno. Není přitom podstatné, jak byl tento tabák popsán ve zmíněném rozhodnutí o zajištění, nýbrž to, že byl po celou dobu skladování řádně označen, což riziko jeho záměny zcela jednoznačně vyloučilo. Identifikaci tabáku uvedenou v jednotlivých dokumentech přitom soud vyhodnotil jako dostatečnou. K poznámce žalobce, že nikde nebyla zmínka o tom, že byl tabák uložen v nějakých igelitových pytlích a že tyto pytle byly označeny kopií předmětného rozhodnutí, soud podotýká, že tyto skutečnosti jsou naprosto zjevné z pořízené fotodokumentace. Otázku, zda předmětné igelitové pytle byly, či nebyly zalepeny, nepovažuje soud za relevantní, neboť riziko záměny z nedbalosti bylo vyloučeno jejich řádným označením a pro úmyslnou záměnu neexistují žádné indicie (ani sám žalobce nic takového netvrdil).
39. S ohledem na uvedené skutečnosti soud uzavírá, že mu nevznikly 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, resp. celním orgánům se podařilo veškeré žalobcem naznačené pochybnosti spolehlivě vyvrátit. Celní orgány tak vyhověly požadavkům na ztotožnění odebraných vzorků se zajištěnými vybranými výrobky formulovaným v rozsudku zdejšího soudu ze dne 16. 2. 2015, č. j. 15 Af 267/2012-56, jímž bylo zrušeno předchozí rozhodnutí o odvolání v této věci. Objektivní důvody k provedení opakovaného odběru spatřuje soud ve shodě se žalovaným v tom, že bylo nutné poskytnout žalobci možnost se odběru vzorků zúčastnit, jak bude vysvětleno níže, a zároveň v zájmu objektivní analýzy tabáku včetně zkoušky kouření bylo vhodné užít dosud neotevřené (neporušené) balení tabáku, což bude rovněž popsáno níže.
40. Soud se dále zabýval námitkami týkajícími se nepřítomnosti žalobce při odběru vzorků. Žalobci lze přisvědčit v tom, že celní orgány pochybily, pokud dne 1. 12. 2010 provedly Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

odběr vzorků, aniž žalobce dopředu o tomto úkonu vyrozuměl a umožnily mu se jej účastnit. Toto pochybení však bylo napraveno při odběru vzorků dne 25. 6. 2015, o jehož konání byl žalobce, resp. jeho právní zástupce, řádně vyrozuměl. Skutečnost, že se k odběru nedostavil, jde podle názoru soudu výhradně k jeho tíži. Soud se neztotožnil s názorem žalobce, který svou neúčast při odběru zdůvodňoval tím, že mu nebyly předem poskytnuty dokumenty ztotožňující uskladněné vybrané výrobky s těmi, které byly dne 14. 9. 2010 zajištěny. Tato skutečnost totiž žalobci, resp. jeho zástupci, nebránila v tom, aby se odběru vzorků zúčastnil, a to přinejmenším z procesní opatrnosti, když mu celní orgány daly jasně najevo, že jeho argumentaci zpochybňující vzájemnou totožnost uskladněných a zajištěných vybraných výrobků neakceptují. Soud navíc zdůrazňuje, že odběr vzorků vždy spočíval v odebrání celých balení obou druhů tabáku, aniž přitom byla tato balení otevírána, tudíž jakákoli nevhodná manipulace s předmětným tabákem při odběru vzorků je logicky naprosto vyloučena. Protokoly o zkoušce ze dne 27. 8. 2015 přitom potvrzují, že balení tabáku byla k provedení zkoušky předána nepoškozená. V postupu celních orgánů při odběru vzorků dne 25. 6. 2015 proto soud neshledal žádné pochybení, ani žalobcem namítané porušení interního předpisu upravujícího odběr vzorků.

41. Pochybení neshledal soud ani v tom, že odebírané vzorky nedosahovaly minimální hmotnosti stanovené předmětným interním předpisem na 2 000 g na jednu laboratorní zkoušku. Toto množství se totiž pro účely daného řízení jeví vysoce nadbytečným, když k provedení analýzy vzorku i zkoušky kouření plně postačovalo vždy jen jedno balení každého druhu zajištěného tabáku. Postup celních orgánů, kdy pro každou zkoušku byly odebrány nové vzorky, považuje soud za správný, neboť tím byla vyloučena možnost změny vlastností tabáku způsobené delším skladováním otevřeného (tedy porušeného) balení tabáku mezi jednotlivými zkouškami.
42. K námitce žalobce, že není zřejmé, proč žalovaný neprováděl odběr vzorků sám, ale činil tak prostřednictvím dožádaného Celního úřadu pro Karlovarský kraj, soud podotýká, že mu není zřejmé, jak mohla tato skutečnost zasáhnout do práv žalobce. Soud rovněž považuje za nepodstatné, že odběr provádělo oddělení taktických činností, které nemá v kompetenci správu daní, neboť se nepochybně jedná o součást předmětného celního úřadu, který je ve smyslu § 10 odst. 1 daňového řádu správcem daně. Z výše uvedeného je navíc zcela zřejmé, že odběr byl proveden řádně, aniž bylo se vzorky jakkoli manipulováno, neboť byla odebírána celá uzavřená balení, jejichž neporušenost potvrdily následné protokoly o zkoušce. K žádnému zásahu do práv žalobce tudíž nedošlo.
43. Žalobce má pravdu v tom, že s účinností od 1. 1. 2013 nelze oprávnění celních orgánů k odběru vzorků dovozovat z § 41 odst. 6 zákona o spotřebních daních, neboť toto ustanovení bylo zrušeno. Od uvedeného data je proto třeba vycházet z ustanovení daňového řádu o místním šetření. Podle § 80 odst. 1 daňového řádu platí, že „[s]právce daně může provádět místní šetření. V rámci tohoto postupu správce daně zejména vyhledává důkazní prostředky a provádí ohledání u daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní, jakož i na místě, kde je to vzhledem k účelu místního šetření nejvhodnější.“ Citované ustanovení podle názoru soudu umožňuje provést místní šetření spočívající právě a jen v odběru vzorků zajištěných vybraných výrobků, a to v místě, kde jsou tyto výrobky uskladněny. Žalobce se proto mýlí, pokud tvrdí, že Celní úřad pro Karlovarský kraj žádné místní šetření neprováděl, a přesto vzorky odebral. Soud dodává, že § 82 odst. 3 větu první daňového řádu, podle které „[s]právce daně si může od Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

osoby, u níž je místní šetření prováděno, vyžádat nebo odebrat pro účely bližšího posouzení nebo expertizy vzorky věci“, je třeba vykládat v kontextu zmíněného § 80 odst. 1 daňového řádu. To znamená, že vzorky mohou být odebírány v jakémkoli místě, kde místní šetření probíhá, tj. i ve skladu celního úřadu, kde jsou umístěny zajištěné vybrané výrobky. Ani v tomto postupu celních orgánů proto soud neshledal pochybení.

44. K námitkám žalobce ohledně odběru vzorků v jeho nepřítomnosti, zejména pokud jde o odběr provedený dne 26. 10. 2015, soud dále uvádí, že 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.
45. 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 části). 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, postupu při odběru, uskladnění), rozpornosti sumarizujícího posudku celně technické laboratoře s jednotlivými celními laboratořemi provádějícími dílčí analýzy, rozpornosti v otázce obalů, v nichž měly být vzorky mezi jednotlivými laboratořemi 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 stížnost 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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

uchováván, skladován, převážen či jinak s ním nakládáno. Nejsou zde tudíž žádné důvody, které by zavadávaly 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.

46. 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 způsobilá 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 beze 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 způsobilá ovlivnit jeho charakter. Ostatně z protokolu o zkoušce vyplývá, že zboží bylo dodáno v originálním balení beze 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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

neúčast žalobce při odběru vzorků zavedla příčinu k 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.“

47. Zdejší soud shledal, že v případě odběru vzorků dne 26. 10. 2015 v nepřítomnosti žalobce nastala v projednávané věci obdobná situace, jakou řešil Nejvyšší správní soud v právě citovaném rozsudku. V projednávané věci totiž žalobce rovněž nebyl účasten při tomto odběru. 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. Soud opakuje, že odběr vzorků spočíval v odebrání celých uzavřených balení tabáku, při odběru vzorků nebyla spotřebitelská balení otevírána, ani s nimi nebyly prováděny žádné operace, které by mohly ovlivnit charakter zboží, a byla pořízena fotodokumentace potvrzující, že se jednalo o část vybraných výrobků zajištěných dne 14. 9. 2010. Žalobce, resp. jeho právní zástupce, pak měl možnost při místním šetření dne 24. 11. 2015, jehož se účastnil, ověřit, že odebrané vzorky byly v originálních, neporušených obalech. 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) a uzavírá, že porušení práv žalobce neshledal ani v tom, že vzorky vybraných výrobků za účelem jejich převážení a provedení zkoušky kouření byly dne 26. 10. 2015 odebrány v nepřítomnosti žalobce.

48. Předmětné vzorky odebrané dne 26. 10. 2015, kterých nemá soud pochybnost o jejich totožnosti s vybranými výrobky zajištěnými dne 14. 9. 2010, byly následně dne 24. 11. 2015 podrobeny zkoušce kouření. Soud konstatuje, že jde výhradně k tíži žalobce, že jeho právní zástupce před vlastním zahájením zkoušky kouření odešel. O provedené zkoušce byl
pořízen
protokol

a videozáznam, které byly právnímu zástupci žalobce zaslány, tudíž se s nimi mohl seznámit. Ze zmíněného protokolu je naprosto zřejmé, že po zažehnutí všech deseti cigaret došlo k jejich samovolnému hoření i po přerušení tahu, vycházel z nich cigaretový kouř a ze spáleného obsahu a obalu se tvořil popel; nedošlo ke zhasnutí žádné z cigaret. Soud tak dospěl k jednoznačnému závěru, že v daňovém řízení bylo prokázáno, že tabák zajištěný dne 14. 9. 2010, který byl nalezen ve vozidle řízeném žalobcem, lze kouřit, což znamená, že je předmětem spotřební daně.

49. Dílčí pochybení celního úřadu spočívající v tom, že žalobci nebyly před vydáním platebního výměru zaslány protokoly o odběru vzorku, ani protokoly o zkoušce, bylo podle zjištění soudu napraveno tím, že tyto a veškeré další protokoly žalobce obdržel před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí a byla mu poskytnuta příležitost na ně reagovat a kvalifikovaně se bránit. Žalovaný žalobce před vydáním napadeného rozhodnutí přípisem ze dne 8. 12. 2015 seznámil se zjištěnými skutečnostmi a vyzval jej k vyjádření v rámci odvolacího řízení, čímž plně dostal svým povinnostem vyplývajícím z § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalobce tak postupem žalovaného zahrnujícím doplnění dokazování v rámci odvolacího řízení neutrpěl žádnou újmu na svých procesních právech.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

50. 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, 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.
51. Jak vyplývá z fotografií založených ve správním spisu, oba zmíněné druhy tabáku byly váženy včetně originálního obalu spotřebitelského balení (to ostatně žalovaný nepopírá). Pouze u řezaného tabáku bez označení žalovaný od zjištěné hmotnosti včetně obalu odečetl hmotnost plastové dózy s víkem, nicméně u všech 2 720 balení tabáku Golem – směs extra hmotnost obalu odečtena nebyla. Podle názoru soudu není pochyb o tom, že hmotnost tohoto obalu není zanedbatelná, a i kdyby každý obal vážil pouhý jeden gram, je zjevné, že žalovaný vyměřil spotřební daň z tabáku v množství o 2,72 kg vyšším, než podle zákona mohl.
52. Žalobce se mýlí, pokud se domnívá, že žalovaný pochybil při určování celkové hmotnosti plastových dóz, ve kterých se nacházel tabák bez označení. Žalovaný v napadeném rozhodnutí jednotně uvádí hmotnost plastové dózy 60 g (0,06 kg) a celkovou hmotnost všech patnácti dóz 0,9 kg, což odpovídá součinu hmotnosti jedné dózy a jejich počtu.
53. Další pochybení žalovaného spatřuje soud v tom, z jakých údajů vycházel při zjištění celkové hmotnosti balení tabáku Golem – směs extra. Žalovaný totiž konstatoval, že v případě jednoho ze tří balení, která byla podrobena analýze zaznamenané v protokolu o zkoušce ze dne 25. 2. 2011, nebyla hmotnost zjištěna, zatímco u všech ostatních 2 719 balení (z celkových 2 720 balení) došlo k jejich zvážení. Tento údaj ovšem podle zjištění soudu neodpovídá skutečnosti, resp. obsahu správního spisu. Žalovaný totiž přehlédl, že podle sdělení Celního ředitelství Plzeň ze dne 19. 3. 2012, zn. 2144-2/2012-160100-34, byla tři jednotková balení tabáku Golem – směs extra dne 29. 11. 2010 poskytnuta pro účely odborné expertízy v trestním řízení a při odborném zkoumání byla spotřebována. U těchto tří balení tudíž rovněž nebyla zjištěna hmotnost, a to ani samostatně, ani v rámci souhrnného vážení, které proběhlo až dne 25. 6. 2015, kdy již tato tři balení neexistovala. To znamená, že skutečná hmotnost byla zjištěna pouze u 2 716 balení tabáku Golem – směs extra, zatímco zbývající čtyři balení zvážena nebyla, a proto ve vztahu k nim nelze daň stanovit dokazováním, ale výhradně podle pomůcek (samozřejmě jen při splnění podmínek § 98 daňového řádu). Také z tohoto důvodu dospěl soud k závěru, že údaj o celkové hmotnosti tabáku, ze kterého žalovaný vycházel při stanovení výše daně, nemá oporu ve správním spisu.
54. Soud zdůrazňuje, že žalovaný ve výroku napadeného rozhodnutí hovoří o čisté hmotnosti (netto) tabáku Golem – směs extra a řezaného tabáku v plastových dózách bez označení, ze Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

kteřé 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. Žalovaný dále v napadeném rozhodnutí tvrdil, že zjistil hmotnost 2 719 balení tabáku Golem – směs extra a hmotnost jednoho balení určil aritmetickým průměrem, ačkoli reálně byla zjištěna hmotnost jen 2 716 balení tohoto tabáku a u zbývajících čtyř balení není podle názoru soudu možné tento údaj zjistit, tudíž ani stanovit daň dokazováním.

55. S ohledem na tato 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. 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.
56. 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.
57. 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 11 228 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč, z částky 6 200 Kč za dva 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 – písm. d)], z částky 600 Kč jako náhrady hotových výdajů advokáta [dva režijní paušály po 300 Kč podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 9. 2006] a z částky 1 428 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-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.

Ústí nad Labem 19. prosince 2017

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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.