



**ČESKÁ REPUBLIKA**  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců Mgr. Václava Trajera a Ing. Mgr. Martina Bruse v právní věci **žalobce: J. Š.**, nar. „X“, bytem „X“, zastoupeného JUDr. Zdeňkem Weigem, advokátem, se sídlem Nad Zátisím 586/22, Praha 4, proti **žalovanému: Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Celního ředitelství Ústí nad Labem ze dne 2. 8. 2011, č. j. 5057-5/2011-200100-21,

**t a k t o :**

- I.** Rozhodnutí Celního ředitelství Ústí nad Labem ze dne 2. 8. 2011, č. j. 5057-5/2011-200100-21, **se pro vady řízení zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11.712 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

**O d ů v o d n ě n í :**

Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí Celního ředitelství Ústí nad Labem (dále jen „původní žalovaný“) ze dne 2. 8. 2011, č. j. 5057-5/2011-200100-21, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzen platební výměr Celního úřadu Chomutov (dále jen „celní úřad“) č. j. 5965/2011-086300-022, ze dne 28. 4. 2011. Tímto platebním výměrem celní úřad podle § 18 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2012 (dále jen „zákon o spotřebních daních“), a podle § 101, § 139 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), stanovil žalobci spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad 2010 ve výši 192.558 Kč, splatnou do 15 dnů od právní moci platebního výměru. Daň byla vyměřena za 34,65 kg tabáku Golem částkou 46.431 Kč,

za 12,45 kg tabáku Cézar 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.

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

Žalobce především zpochybňoval místní příslušnost Celního úřadu Praha D8, který dne 21. 11. 2010 provedl v Rakovníku kontrolu osobního vozidla, v němž žalobce bez potřebných dokladů dopravoval vybrané výrobky (47.800 kusů cigaret bez označení, 1.000 kusů cigaret Europe Lights, 117 balíčků tabáku bez označení à 200 g, 231 balíčků tabáku Golem à 150 g a 83 balíčků tabáku Cézar à 150 g). Konstatoval, že podle § 1 odst. 3 zákona o spotřebních daních správu spotřebních daní vykonávají celní úřady a celní ředitelství příslušné podle sídla nebo místa pobytu plátce daně. Ustanovení § 41 odst. 4 téhož zákona vyložil žalobce v souvislosti s ostatními ustanoveními tak, že celní orgány mohou provádět kontrolu pouze v obvodu své územní působnosti. V územním obvodu obce Rakovník vykonává působnost Celní úřad Kladno, nikoliv Celní úřad Praha D8, který tudíž překročil své kompetence. Žalobce odmítl argumentaci žalovaného zmocněním upraveným v § 4 odst. 4 písm. c) zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o celní správě“), s poukazem na skutečnost, že jde o kontrolu při správě daně, u které není celní ředitelství oprávněno stanovit místní příslušnost jinak. Postup Celního úřadu Praha D8 označil žalobce za porušení čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky.

Dále žalobce namítal, že nebyl přítomen odběru vzorků. Celní úřad ve svých přípisech neuvedl, kdo, kdy a jak vzorky odebíral. Pokud skutečně byly vzorky odebrány, pracovníci Celního úřadu Praha D8 nedodrželi postup stanovený vnitřním služebním předpisem č. 18/2008, neboť žalobce předem neseznámili s postupem odběru, nepoučili jej a nepředali mu rezervní vzorek. Žalobce upozornil na průběh hlavního líčení konaného dne 17. 5. 2011 u Okresního soudu v Rakovníku, kde jako svědci vypovídali pracovníci Celního úřadu Praha D8 T. O., Z. M. a J. J. Svědek J. popsal, že v době odběru vzorků sepisoval pan O. se žalobcem protokol o podaném vysvětlení. Svědek J. dal žalobci před odběrem vzorků písemné poučení, připravil tři protokoly a předložil je žalobci k podpisu; žalobce je odmítl podepsat s tím, že zboží není jeho a mohlo dojít k záměně. Následně svědek J. do hotových protokolů rukou zapsal toto odmítnutí podpisu, aniž uvedl žalobcovy námitky. Žalobce dodal, že podobně vypovídal též svědek O. Tím, že Celní úřad Praha D8 nepředal žalobci kontrolní vzorek, de facto mu odebral právo nechat si udělat rozbor v jiné akreditované laboratoři. Žalobce zdůraznil, že závěry navazující na protiprávní postup při odběru vzorků nemohou být použity.

Pochybení celního úřadu spatřoval žalobce také v tom, že v okamžiku vydání platebního výměru (28. 4. 2011) neměl celní úřad k dispozici jakýkoliv důkaz. Žalobce tvrdil, že v napadeném rozhodnutí je uvedeno, že protokoly o odběru vzorků obdržel celní úřad teprve dne 17. 5. 2011 a protokoly o zkoušce až dne 7. 6. 2011. Žalobce tak neměl možnost se s těmito podklady seznámit, čímž bylo porušeno jeho právo na projednání věci v jeho

přítomnosti a vyjádření se ke všem důkazům. Tento protiústavní postup celního úřadu nelze podle názoru žalobce napravit ve druhé instanci. Ze všech protokolů o zkoušce navíc není zřejmé, jakou metodou celně technická laboratoř zjistila, že se jedná o tabák, který lze kouřit. Případnou zkoušku kouřením označil žalobce za důkaz ohledáním, jemuž nebyl přítomen. Bylo tak porušeno jeho právo se s těmito důkazy seznámit přímo, nikoliv prostřednictvím shrnutí nebo zhodnocení provedeného správním orgánem.

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

Původní žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Uvedl, že Celní úřad Praha D8 vykonával způsobem a v rozsahu stanoveném zvláštním právním předpisem kontrolní a asistenční činnost podle § 5 odst. 4 písm. l) zákona o celní správě; konkrétně se jednalo o kontrolní činnost stanovenou v § 41 odst. 4 zákona o spotřebních daních, podle něhož byl kontrolu oprávněn provádět kterýkoliv celní úřad nebo celní ředitelství bez ohledu na místní příslušnost. Původní žalovaný dále konstatoval, že mu v průběhu odvolacího řízení žalobce neposkytl rozsudek Okresního soudu v Rakovníku, proto jej nelze považovat za důkazní prostředek, kterým by žalobce namítané skutečnosti podpořil.

Konkrétní okolnosti odběru vzorků popsal původní žalovaný takto: jednání bylo zahájeno dne 21. 11. 2010 ve 23:50 hod. a ukončeno dne 22. 11. 2010 v 1:45 hod., vzorky tabáku byly odebrány v 0:26, 1:35 a 2:05 hod. Před odběrem vzorků dal pracovník celního úřadu pan J. žalobci písemné poučení o odběru vzorků. Žalobce tedy byl obeznámen s tím, že ze zajištěných tabákových výrobků budou odebírány vzorky v místnosti, kde se žalobce nacházel. Náhodný výběr požadovaného množství tabáku nevyžadoval přímou součinnost žalobce. Odebrané vzorky lze se zajištěnými tabákovými výrobky jednoznačně ztotožnit na základě jejich popisu a fotodokumentace. Vysvětlení podané žalobcem v době od 23:50 do 1:45 hod. obsahuje 14 stručných vět, žalobce tudíž nepodal vysvětlení po celou uvedenou dobu a mohl vnímat a sledovat činnost celníků. Žalobce nevyužil ani možnost uplatnit po odběru vzorků námitky. Celní úřad Praha D8 postupoval podle názoru původního žalovaného správně, když žalobci nevydal vzorek; osobě, která neuznala proces odběru vzorku, se rezervní vzorek nepředává a uchovává se společně s rozhodčím vzorkem.

Původní žalovaný dále uvedl, že celní úřad vydal platební výměr na základě řádně opatřených důkazních prostředků. Protokoly o zkoušce byly součástí postoupeného spisového materiálu a žalobce se s nimi mohl seznámit nahlédnutím do spisu; této možnosti nevyužil. Z obsahu žaloby je podle původního žalovaného zřejmé, že žalobce protokoly o zkoušce disponuje. Vzorky byly odebrány v daňovém řízení, na které se nepoužije správní řád; zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ani daňový řád nestanovují povinnost (možnost) účasti subjektu při ohledání věci. Původní žalovaný konstatoval, že zajištěné druhy tabáku se na trhu pohybují již několik let. V případě nutnosti lze zkoušku kouření u soudu demonstrovat, nebo analyzovat rezervní vzorky v nezávislé laboratoři.

Žalobce v replice k vyjádření nesouhlasil s výkladem ustanovení § 41 odst. 4 zákona o spotřebních daních, který přednesl původní žalovaný. Vyslovil, že zákon o správě daní a poplatků stanovil z obecné místní příslušnosti jedinou výjimku v § 4 odst. 13, podle kterého byl každý správce daně oprávněn provést v obvodu své územní působnosti místní šetření, a to i bez delegace. Daňový řád zavedl v § 15 možnost správce daně provést mimo obvod své

územní působnosti úkon týkající se daňového subjektu, ke správě jehož daní je místně příslušný. Žalobce poukázal na § 41 odst. 3 zákona o spotřebních daních, který je formulován podobně jako § 41 odst. 4 a upravuje oprávnění *kteřéhokoliv* celního úřadu nebo celního ředitelství ke vstupu do budov a dalších prostor. Slovo „*kterýkoliv*“ obsažené v těchto ustanoveních nelze podle názoru žalobce vykládat tak široce, že by např. Celní úřad Zlín měl právo vstupovat do skladu právnické osoby se sídlem v Liberci, který se nachází v Chebu. Žalobce dále upozornil na to, že celní orgány mění názor na provádění kontroly mimo svou územní působnost. Nejprve odvozovaly své oprávnění od rozhodnutí celního ředitelství na základě zmocnění zákonem o celní správě, poté argumentovaly vozidlem ujíždějícím přes hranici obvodu své působnosti, aby nakonec své oprávnění opřely o nesprávný výklad ustanovení § 41 odst. 4 zákona o spotřebních daních.

Dále žalobce podotkl, že odvolání proti platebnímu výměru podal před konáním hlavního líčení u Okresního soudu v Rakovníku a výpovědi pracovníků Celního úřadu Praha D8 v něm nemohly být uvedeny. Žalobce poukázal na své odvolání proti rozhodnutí celního úřadu ze dne 19. 5. 2011, č. j. 7407/2011-086300-021, ve kterém jsou výpovědi svědků uvedeny. Původní žalovaný byl s obsahem tohoto odvolání seznámen, disponoval výpověďmi svědků a měl podle § 114 odst. 3 daňového řádu prověřit nesprávnosti a nezákonnosti, které žalobce v odvolání v souzené věci neuvedl. Žalobce kladl důraz na závaznost správní praxe, od které se správní orgán nemůže v jednotlivém případě odchýlit. Celní úřad Praha D8 však postupoval v rozporu se služebním předpisem č. 18/2008, neboť žalobce před odběrem vzorku neseznámil s postupem odběru. Když žalobce podával vysvětlení pracovníkovi celního úřadu, jiný pracovník mu chtěl předat nějaké doklady (pravděpodobně poučení kontrolovaného subjektu). Svým podpisem by žalobce potvrdil údaje a skutečnosti, které nepovažoval za pravdivé. Žalobce prokazatelně nebyl odběru přítomen a neobdržel rezervní vzorek, aniž jej odmítl převzít. Původní žalovaný upřel žalobci právo součinnosti.

Žalobce rovněž namítal, že celní úřad měl dokazovat, zda se jedná o tabák ke kouření, a nemohl o provedení takového důkazu požádat celně technickou laboratoř, která není správcem daně. Své rozhodnutí založil celní úřad na výsledcích analýz, s nimiž žalobce neměl možnost se seznámit. Celně technická laboratoř Praha není akreditována k „dokazování“, že se jednalo o tabák ke kouření. Žalobce vyjádřil přesvědčení, že byla provedena zkouška kouření, která představuje důkaz ohledáním. Přesto nebylo žalobci umožněno se zkoušky zúčastnit. S ohledem na tyto skutečnosti žalobce uzavřel, že závěry celně technické laboratoře nelze označit za důkaz.

O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť žalobce ani původní žalovaný nesdělili soudu do dvou týdnů od doručení výzvy svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoliv byli ve výzvě výslovně poučeni, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen. Žalobce navíc na titulní straně repliky v označení věci uvedl: „*Souhlas s vyřízením věci bez jednání*“, aniž ovšem tento nadpis jakkoliv rozvedl v textu repliky.

Napadené rozhodnutí původního žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit,

že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Ze správního spisu zjistil soud následující pro případ významné skutečnosti:

Celní úřad Praha D8 provedl dne 21. 11. 2010 v Rakovníku kontrolu vozidla Mercedes Benz, RZ 5U6 3299, při které zjistil, že žalobce v tomto vozidle převáží cigarety a tabák. Téhož dne ve 23:50 hod. se žalobce dostavil k podání vysvětlení ke zboží, které bylo při kontrole nalezeno. Následně byl proveden také odběr vzorků vybraných výrobků.

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.

Celní úřad Chomutov 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 trvající podezření, že zboží nebylo řádně zdaněno. Současně žalobce poučil o dalším postupu při odstraňování pochybností, včetně práva podat do 15 dnů od seznámení s výsledkem návrh na pokračování v dokazování s návrhem na provedení dalších důkazů.

Ve stanovisku k citované výzvě žalobce zpochybnil místní příslušnost Celního úřadu Praha D8 k provedení kontroly a konstatoval, že daňové přiznání odpovídá skutečnosti, neboť nepřpravoval tabák, který by byl předmětem spotřební daně. Ze žádného dokumentu není zřejmé, jak celní úřad zjistil, že zajištěné vybrané výrobky podléhají dani. Podotkl, že za jeho přítomnosti nebyl odebrán žádný vzorek, což je v rozporu s vnitřním předpisem upravujícím odběr vzorků. Žalobce zmínil, že neobdržel rezervní vzorek. Uzavřel, že celní úřad musí provádět dokazování a prokázat, že předmětný tabák je tabákem ke kouření.

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.

V reakci na tento přípis žalobce uvedl, že není zřejmé, kdo a jak zjistil, že se jedná o řezaný tabák, resp. tabákový odpad upravený pro prodej konečnému spotřebiteli, který je možno kouřit. Připomněl, že nebyl přítomen žádnému odběru vzorků, a dodal, že sdělení

se nezmiňuje o zajištěných cigaretách. Požadoval, aby mu byly zaslány originály protokolů o odběru vzorků a protokoly o zkoušce.

Dne 28. 4. 2011 vydal celní úřad platební výměr a dne 2. 5. 2011 jej doručil zástupci žalobce. Celní úřad dále požádal Celní úřad Praha D8 o vyjádření ke způsobu odebrání vzorků a o postoupení protokolů o odběru vzorků; obdržel je dne 17. 5. 2011. Dne 19. 5. 2011 podal žalobce odvolání proti platebnímu výměru.

Přípisem ze dne 24. 6. 2011 oznámil původní žalovaný žalobci, že do spisu byly zařazeny protokoly o odběru vzorků, 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 vydal původní žalovaný napadené rozhodnutí.

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

Předně se soud zabýval otázkou, zda byl Celní úřad Praha D8 oprávněn k provedení kontroly vozidla, které řídil žalobce, v obci Rakovník. Žalobce a původní žalovaný se ve svých podáních shodli na tom, že provedená kontrola se odehrála v režimu ustanovení § 41 odst. 4 zákona o spotřebních daních. Sporný byl však výklad tohoto ustanovení, a to zejména z hlediska v něm užitého slova „kterýkoliv“.

Podle § 41 odst. 4 věty první zákona o spotřebních daních *„[k]terýkoliv celní úřad nebo celní ředitelství jsou oprávněny zastavovat dopravní prostředky a provádět jejich kontrolu za účelem zjištění, zda druh a množství dopravovaných vybraných výrobků odpovídají druhu a množství vybraných výrobků uvedených v elektronických průvodních dokladech nebo v ostatních dokladech stanovených pro dopravu vybraných výrobků.“*

Kromě úpravy kompetencí celních úřadů a celních ředitelství představuje citované ustanovení současně speciální úpravu místní příslušnosti (působnosti), pokud jde o zastavování dopravních prostředků a kontrolu dopravovaných vybraných výrobků. Tato speciální úprava má přednost před obecnou úpravou v § 1 odst. 3 zákona o spotřebních daních, podle kterého *„[s]právu daní vykonávají celní úřady a celní ředitelství příslušné podle sídla nebo místa pobytu plátce daně (dále jen "plátce"), pokud tento zákon nestanoví jinak.“* Právě pro případ zastavování vozidel a související kontrolu vybraných výrobků stanovil zákon o spotřebních daních místní příslušnost jinak, tj. nikoliv podle sídla nebo místa pobytu plátce daně. Oprávnění celních úřadů a celních ředitelství přitom zákonodárce neomezil žádnou další podmínkou, tedy ani obvodem územní působnosti celního úřadu nebo celního ředitelství, jak se mylně domnívá žalobce. Pokud by racionální zákonodárce chtěl, aby se předmětné oprávnění vztahovalo jen k území, ve kterém vykonává celní úřad nebo celní ředitelství svou působnost, jistě by takové omezení upravit výslovně.

Z textu citovaného ustanovení podle názoru soudu vyplývá, že oprávnění zastavovat a kontrolovat dopravní prostředky dává všem celním úřadům a celním ředitelstvím, aniž by jakkoliv zohledňovalo jejich územní působnost. Se žalobcem lze souhlasit v tom, že ustanovení § 41 odst. 4 zákona o spotřebních daních by mělo být vykládáno ve vzájemném

souladu s odstavcem 3, který upravuje oprávnění ke vstupu do budov, místností, míst a prostor, neboť obě ustanovení shodně hovoří o oprávnění kteréhokoliv celního úřadu nebo celního ředitelství. Ani z odstavce 3 však nevyplývá, že by oprávnění ke vstupu do budov, místností, míst a prostor bylo omezeno na obvod územní působnosti celního úřadu nebo celního ředitelství, jak dovozuje žalobce. Žádný rozpor ve výkladu těchto dvou ustanovení tak nevzniká. Současně se nabízí i srovnání s odstavcem 1, který na rozdíl od odstavců 3 a 4 hovoří toliko o celních úřadech nebo celních ředitelstvích. Vycházejí z teorie racionálního zákonodárce nutno dodat, že slovo „kterýkoliv“ bylo do textu sporného ustanovení zakomponováno právě proto, aby zdůraznilo, že předmětné oprávnění se týká všech celních úřadů bez ohledu na rozsah jejich územní působnosti.

Na tomto závěru nic nemění ani obecné kompetenční ustanovení § 5 odst. 3 písm. g) zákona o celní správě, podle kterého *„[c]elní úřad spravuje daně v rozsahu a způsobem stanoveným právním předpisem upravujícím správu daní.“* Ke dni provedení kontroly upravoval správu daní zákon o správě daní a poplatků, který v § 4 odst. 1 obecně stanovoval místní příslušnost podle sídla nebo bydliště osoby. Také ve vztahu k tomuto ustanovení představuje § 41 odst. 4 zákona o spotřebních daních speciální úpravu, která má přednost.

Žalobcem konstruované omezení kontrolního oprávnění hranicemi územní působnosti celních úřadů by mohlo vést k narušení jejich činnosti. Řidič dopravního prostředku by se mohl vyhnout kontrole jednoduše tím, že by pracovníkům celního úřadu ujel mimo oblast územní působnosti tohoto úřadu. Problémy by činilo rovněž přesné vymezení hranic obvodů působnosti na jednotlivých silnicích. Také z těchto důvodů soud uzavírá, že oprávnění stanovené v § 41 odst. 4 zákona o spotřebních daních není omezeno rozsahem územní působnosti jednotlivých celních úřadů nebo ředitelství. Ke stejnému závěru dospěl rovněž velký senát trestního kolegia Nejvyššího soudu v usnesení ze dne 28. 3. 2012, sp. zn. 15 Tdo 1671/2011, publ. pod č. 55/2012 Sb. NS. Podobně i komentářová literatura zastává stanovisko, že předmětné oprávnění je formulováno obecně bez ohledu na místní příslušnost [srov. Kotenová, B., Petrová, P., Tomíček, M. *Zákon o spotřebních daních: Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2010].

Žalobce dále namítal, že celně technická laboratoř není správcem daně a nemůže provádět důkaz, zda se jedná o tabák ke kouření. Soud na tomto místě podotýká, že celně technická laboratoř neprováděla dokazování, pouze analyzovala odebrané vzorky. Výsledkem provedené analýzy je protokol o zkoušce, který teprve slouží jako důkaz v daňovém řízení.

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

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

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

Žalobci lze přisvědčit, že celní úřad neměl v okamžiku vydání platebního výměru dne 28. 4. 2011 k dispozici protokoly o odběru vzorků, které si teprve dne 4. 5. 2011 vyžádal od Celního úřadu Praha D8. Tvrzení žalobce, že celní úřad neměl ani jiné podklady pro vydání platebního výměru, zejména protokoly o zkoušce, podle zjištění soudu neodpovídá obsahu správního spisu, ani odůvodnění napadeného rozhodnutí. Původní žalovaný v přípisu ze dne 24. 6. 2011, jímž oznámil žalobci dodatečné vložení protokolů o odběru vzorků do správního spisu, ani v napadeném rozhodnutí neuvádí, že protokoly o zkoušce byly do spisu vloženy až po vydání platebního výměru; hovoří vždy pouze o protokolech o odběru vzorků. Také celní úřad se v přípisu ze dne 4. 5. 2011, jímž žádal Celní úřad Praha D8 o doložení protokolů o odběru vzorků, nezmínil o tom, že by postrádal protokoly o zkoušce. Konečně ani Celní úřad Praha D8 v přípisu ze dne 16. 5. 2011, jímž postoupil celnímu úřadu protokoly o odběru vzorků, neuvádí nic o protokolech o zkoušce. Ve vztahu k protokolům o zkoušce proto soud konstatuje, že byly před vydáním platebního výměru součástí správního spisu a žalobce byl s jejich obsahem seznámen prostřednictvím sdělení celního úřadu ze dne 11. 4. 2011 o výsledku postupu k odstranění pochybností. Celní úřad přitom současně žalobci zřetelně popsal, jaké závěry z protokolů o zkoušce dovozuje.

Nesprávnost postupu celního úřadu, kterou v řízení o odvolání neodstranil ani původní žalovaný, spatřuje soud v tom, že žalobce nebyl řádně seznámen s obsahem protokolů o odběru vzorků a zejména se závěry, které z těchto protokolů celní orgány učinily. Na tomto místě považuje soud za potřebné připomenout, že samotný odběr vzorků probíhal v době platnosti a účinnosti zákona o správě daní a poplatků, zatímco následné řízení bylo počínaje dnem 1. 1. 2011 vedeno v režimu daňového řádu (k tomu srov. § 264 odst. 1 daňového řádu).

Celní úřad aplikoval ustanovení § 89 a § 90 daňového řádu, která upravují postup k odstranění pochybností. Tento institut nahradil vytýkácí řízení podle § 43 zákona o správě daní a poplatků, jehož smyslem také bylo odstranění pochybností o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti tvrzení daňového subjektu.

Podle § 89 odst. 1 daňového řádu platí, že *„[m]á-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení*



*nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.“ Podle § 90 odst. 1 téhož zákona, „[o] průběhu postupu k odstranění pochybností sepíše správce daně podle povahy odpovědi protokol nebo úřední záznam, ve kterém uvede vyjádření nebo důkazní prostředky, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo zčásti odstraněné, a případné důvody přetrvávajících pochybností.“ Podle odstavce 2 téhož ustanovení, „[n]edošlo-li k odstranění pochybností a výše daně nebyla prokázána dostatečně věrohodně, sdělí správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Daňový subjekt je oprávněn do 15 dnů ode dne, kdy byl seznámen s dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností, podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků.“*

Samotný proces odstranění pochybností probíhá jako písemný či ústní dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem. V ideálním případě postačí písemná odpověď či ústní vysvětlení ze strany daňového subjektu, ale je možné, že daná odpověď nebude konkrétní nebo vyvolá další pochybnosti. Tehdy bude nutné v komunikaci dále pokračovat, nikoli další výzvou k odstranění pochybnosti (ta je vydávána pouze na začátku), ale běžnou komunikací v rámci dokazování (§ 92 odst. 4). Správce daně celý průběh postupu k odstranění pochybností zaznamenává v protokolu nebo v případě písemného vyřízení o tom učiní úřední záznam. Z tohoto dokumentu musí být patrné, které pochybnosti považuje správce daně za odstraněné, a které nikoliv [srov. Baxa, J. a kol. *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011 – komentář k § 90].

Pokud nedošlo k odstranění všech pochybností a přetrvávají pochybnosti způsobilé mít vliv na závěry o výši daně, je správce daně povinen sdělit daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. V případě, že dosavadní komunikace probíhala v písemné formě, může tak učinit rovněž písemně. Daňový řád výslovně neupravuje požadavky na obsah písemného sdělení výsledku postupu k odstranění pochybností, z povahy věci však jednoznačně vyplývá, že toto sdělení musí daňovému subjektu poskytnout dostatek informací k tomu, aby mohl uvážit, zda podá návrh na pokračování v dokazování a navrhne další důkazy. Sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností proto musí – stejně tak jako úřední záznam podle § 90 odst. 1 daňového řádu – především popsat důvody přetrvávajících pochybností, tedy uvést jednotlivé důkazní prostředky a závěry, které z nich správce daně dovozuje. Aby mohl správce daně vyslovit, že pochybnosti přetrvávají, musí se současně vypořádat s námitkami, jež daňový subjekt v průběhu postupu k odstranění pochybností uplatnil a které mají vztah k dokazovaným skutečnostem. Také vypořádání námitek proto tvoří nezbytnou součást sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností. Bez informací o tom, jak bylo s jeho námitkami naloženo, totiž daňový subjekt nemůže řádně posoudit, zda je namíste podat návrh na pokračování v dokazování a jaké další důkazy má případně navrhnout.

Soud proto dospěl k závěru, že správce daně je povinen ve sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností uvést jednotlivé důkazní prostředky včetně závěrů, které z nich dovozuje, a vypořádat související námitky uplatněné daňovým subjektem. Jedině tak umožní správce daně daňovému subjektu řádný výkon jeho procesních práv a dostojí svým povinnostem šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů (§ 5 odst. 3 daňového řádu) a umožnit daňovým subjektům plné uplatnění jejich práv (§ 6 odst. 3 téhož zákona).

V souzené věci celní úřad uvedeným požadavkům dostal pouze zčásti. Ve sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností celní úřad řádně popsal obsah protokolů o zkoušce včetně závěru, že se jedná o tabák ke kouření. Potud je postup celního úřadu správný a bylo pouze na žalobci, aby případně navrhl další důkazy, které by uvedené závěry vyvrátily; to žalobce neučinil. Celní úřad však pochybil v tom, že ve sdělení o výsledku postupu k odstranění pochybností nepopsal obsah protokolů o odběru vzorků a nevypořádal s tím související klíčové námitky žalobce, že v jeho přítomnosti nebyl odebrán žádný vzorek a že Celní úřad Praha D8 postupoval v rozporu s vnitřním předpisem upravujícím odběr vzorků. Žalobci tak celní úřad neposkytl komplexní informaci týkající se odstraňování pochybností a neumožnil mu náležité posouzení toho, zda má k uvedeným skutečnostem žádat další dokazování a navrhopvat důkazy. Celní úřad tudíž porušil svou povinnost umožnit žalobci uplatnění jeho práva podle § 90 odst. 2 podat návrh na pokračování v dokazování spolu s návrhem na provedení dalších důkazních prostředků ve vztahu k žalobcovu tvrzení, že v jeho přítomnosti nebyl odebrán žádný vzorek a že byl porušen vnitřní předpis upravující odběr vzorků.

Popsané pochybení nenapravit ani původní žalovaný. V přípisu ze dne 24. 6. 2011, jímž žalobci oznámil, že do spisu byly zařazeny protokoly o odběru vzorků, totiž původní žalovaný neuvedl, jaké závěry na základě těchto protokolů učinil. Ze zmíněného přípisu tak žalobce nezískal dostatek informací k tomu, aby k předmětným otázkám případně navrhl další důkazy, nehledě k tomu, že mu ani nebyla stanovena konkrétní lhůta, ve které mohl na předmětný přípis reagovat. Soud k tomu doplňuje, že v odvolacím řízení může odvolací orgán napravit pochybení správního orgánu prvního stupně, neboť obě řízení tvoří jeden celek. V souzené věci však k nápravě vytýkaného pochybení nedošlo.

S ohledem na uvedené skutečnosti soud uzavírá, že ve správním řízení byla podstatně porušena ustanovení § 5 odst. 3, § 6 odst. 3 a § 90 odst. 2 daňového řádu. Toto porušení daňového řádu mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, proto soud shledal žalobu důvodnou a napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. pro vady řízení zrušil. Zároveň soud podle § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl o vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, v němž je ve smyslu ustanovení § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán výše uvedenými závěry soudu.

Jednotlivými námitkami týkajícími se postupu celních orgánů při odběru vzorků, včetně obsahu výpovědí svědků při hlavním líčení u Okresního soudu v Rakovníku, se soud nezabýval. K těmto skutečnostem se po odstranění výše popsanych procesních vad musí v dalším řízení nejprve vyjádřit žalovaný a soud není oprávněn předjímat jeho závěry.

Jelikož žalobce měl ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit mu do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení o žalobě v celkové výši 11.712 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku 3.000 Kč, z částky 6.300 Kč za tři úkony právní služby zástupce žalobce JUDr. Zdeňka Weiga, advokáta, po 2.100 Kč podle § 7 a § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění účinném do 31. 12. 2012 [převzetí a příprava zastoupení podle § 11 odst. 1 písm. a) a podání žaloby a repliky podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], z částky 900 Kč jako náhrady hotových výdajů advokáta [tři režijní paušály po 300 Kč podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního

tarifu] a z částky 1.512 Kč představující 21% DPH, kterou byl advokát podle zvláštního právního předpisu povinen odvést z vyčíslené odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů.

**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 nejblíže 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](http://www.nssoud.cz).

V Ústí nad Labem dne 9. února 2015

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

Za správnost vyhotovení:  
Kateřina Sigmundová, DiS.