



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jana Rutsche a soudců Mgr. Heleny Konečné a JUDr. Pavla Kumprechta ve věci žalobkyně obchodní společnosti **Mr. Tobacco, s. r. o.**, se sídlem Malá Strana 143, Stěžery, proti žalovanému **Celnímu ředitelství Hradec Králové**, Bohuslava Martinů 1672/8a, Hradec Králové, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného čj. 1068-4/2011-060100-21, které nabylo právní moci dne 3. 3. 2011, t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně do rozhodnutí Celního úřadu Pardubice (dále také jen „celní úřad“) ze dne 27. března 2008, čj. 3418/08-066300-21, kterým bylo rozhodnuto o její odpovědnosti za správní delikt dle § 135b odst. 1 písm. g) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), a uložena jí pokuta ve výši 3.500,- Kč, rozhodnuto o propadnutí neznačených tabákových výrobků a předepsány náklady řízení paušální částkou 1.000,- Kč.

Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala přezkoumání napadeného rozhodnutí, jakož i rozhodnutí, které mu předcházelo, a navrhla jejich zrušení. Poukázala na předchozí soudní řízení a z něj vyplynuvší závěr, dle kterého se žalovaný v dalším řízení měl vypořádat přezkoumatelným způsobem s rozdíly mezi skutkovými a právními okolnostmi, za kterých vznikly posudky celně technické

laboratoře Generálního ředitelství cel (dále také jen „CTL“) zn. PH0110F/02 a zn. PH3298/06-422, jejichž závěry jsou zcela opačné. Dle žalobkyně je však nové rozhodnutí žalovaného opět nepřezkoumatelné, neboť žalovaný k vysvětlení rozdílů mezi oběma posudky argumentuje tvrzením o rozdílných užitečných vlastnostech mezi plnicí cigaretových dutinek (typ neuveden) užitou při laboratorních zkouškách při zpracování posudku zn. PH0110F/02 a plnicí cigaretových dutinek Garant použitou při laboratorních zkouškách při zpracování posudku zn. PH3298/06-422. Neuvádí však, v čem konkrétně má onen technický rozdíl ve vztahu ke konstrukci a užitečným vlastnostem obou plnicí spočívat a zejména pak neuvádí, jaký účel tedy měla starší plnicí plnit, ani z jakých konkrétních důvodů tvrdí, že míra poznání z pozdějších zkoušek je nepochybně větší. Žalobkyně z technického hlediska označila tvrzení žalovaného o kvalitativním rozdílu mezi oběma plnicími za zcela nesmyslné a nelogické. Dle jejího názoru je užitím na trhu dostupných typů pístových plnicí cigaretových dutinek ověřitelné, že síla „tahu“ určující možnost kouření po zapálení cigarety vyrobené pomocí takové plnicí je odvislá od množství materiálu nadávkovaného do plnicí pro naplnění jednoho kusu cigaretové dutinky a od charakteru a kvality užitých netabákových materiálů – cigaretového papíru, filtru a náústkového papíru. Argumentace žalovaného je nepřezkoumatelná i z důvodu nedostatečně přesné specifikace obou pístových plnicí použitých při vydání zmíněných posudků, aby bylo možno obě plnicí porovnat. Za nedostačující v tomto směru označila i poukaz na údajnou schopnost novější plnicí provzdušnit cigaretu oproti starší plnicí. Navíc žalovaný tento rozdíl předestírá toliko prostřednictvím citace z rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 71/2009-113, ve kterém žalobkyně neměla procesní postavení, a přeneseně, tj. prostřednictvím svědecké výpovědi zaměstnance CTL a autora posudku PH3298/06-422 ing. D. H..

V této souvislosti žalobkyně namítla i nevěrohodnost tvrzení Generálního ředitelství cel coby instituce a ing. D. H. jako fyzické osoby a zaměstnance CTL v postavení svědka, a to v podstatě ze tří důvodů. Jako první důvod uvedla skutečnost, že vzorky ze zboží, které bylo dne 21. 11. 2006 celními orgány zajištěno, byly odebrány bez jejího vědomí a přítomnosti, tj. v rozporu se závazným interním předpisem Celní správy SPČ 41/2004, č. 12. Nelze tak ověřit autenticitu a totožnost vzorků užitých pro vypracování posudku PH3298/06-422 a v důsledku absence referenčního vzorku jí bylo i odepřeno právo na revizní posudek. Druhým důvodem je dle žalobkyně to, že celní orgány postupovaly vůči ní primárně na podkladě nelegitimních a nelegálních instrukcí Generálního ředitelství cel, tzv. „stanovisek“, zejména stanoviska ze dne 27. 5. 2005, čj. 2005/1988/23. V důsledku toho došlo k tomu, že předmětný tabák byl celními orgány již předem direktivně kategorizován coby vybraný (tabákový) výrobek (tabákový odpad) podléhající spotřební dani, aniž by bylo v konkrétních případech realizováno zákonné a relevantní dokazování. Na interní poradě vedení celních orgánů byl totiž přijat závěr, že tabák Golem zjištěný v distribuční síti se bude zajišťovat jako vybraný výrobek (tabákový odpad) podléhající spotřební dani, a rovněž role CTL v „kauze Golem“ byla stanovena na interní poradě dne 20. 4. 2005 vedením Celní správy. Účastníkům správního řízení tak celní orgány fakticky upřely právo na spravedlivý proces, když bylo již předem

rozhodnuto, že ti, u nichž bude tabák Golem celními orgány zajištěn, budou sankcionizováni a bude jim doměřena spotřební daň. Jako třetí důvod, o který opírá žalobkyně nedůvěryhodnost posudku zn. PH3298/06-422, je skutečnost, že posudek byl vyhotoven institucí (CTL), resp. jejím zaměstnancem ing. D. H., kteří jsou přímo odpovědní za nezákonné postupy aplikované vůči podnikatelským subjektům při úřední činnosti, které spočívají v tom, že CTL, resp. ing. H., zhotovují nepravdivé, účelově vykonstruované důkazní prostředky – posudky CTL interpretující nepravdivě konkrétní zboží jako tabák ke kouření. K tomu poukázala na posudky zn. PH3394/06 a PH0232/07 týkající se doutníků KOTVA A HUNOR, které stejně jako v případě tabáku Golem, deklarovaly, že jde o tabákový výrobek (tabákový odpad) podléhající spotřební dani. V důsledku procesní aktivity dotčených účastníků byl však celní úřad nucen zrušit svá nezákonná rozhodnutí postavená na zmíněných nepravdivých posudcích CTL. Dle žalobkyně proto nelze důkazní prostředek, jež se neopírá o akreditované laboratorní metody (postupy), je vyhotoven institucí, jež v rozporu se zákonem produkuje nepravdivé posudky ve stejné oblasti, navíc při existenci staršího posudku (PH011F/02), jež zboží Golem nehodnotí jako tabákový výrobek, akceptovat jako legální a legitimní podklad k ukládání povinností správními orgány. Napadené i jemu předcházející rozhodnutí celního úřadu, byla tak vydána v rozporu s ustanovením čl. 1 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“).

Žalobkyně dále namítla, že vydání napadeného meritorního rozhodnutí předcházelo vydání rozhodnutí předběžné povahy (rozhodnutí o zajištění předmětného zboží) ze dne 21. 11. 2006, čj. 8496-03/06-0663-024, kterým došlo k porušení zákonnosti, konkrétně čl. 2 odst. 1 a čl. 11. odst. 1 Listiny základních práv a svobod v takovém rozsahu, že zakládají nezákonnost celého následného postupu celních orgánů. Ve zmíněném rozhodnutí celní úřad k omezení práva žalobkyně nakládat se svým majetkem aplikoval § 115 odst. 3 zákona o spotřebních daních, přičemž právní úprava nepřipouštěla uplatnění řádného opravného prostředku. Takové rozhodnutí podléhá dle žalobkyně soudnímu přezkumu v rámci přezkumu meritorního rozhodnutí. Pokud by byl dle nad rámec zákona učiněného poučení celního úřadu uplatněn řádný opravný prostředek, podléhalo by dle žalobkyně takové rozhodnutí předběžné povahy soudnímu přezkumu coby rozhodnutí předběžné povahy. Ale i v případě neuplatnění řádného opravného prostředku, byť jej správní orgán v poučení nad rámec zákona připustil, podléhá rozhodnutí předběžné povahy soudnímu přezkumu. Jestliže celní úřad v rozhodnutí čj. 8496-03/06-0663-024 deklaroval jako titul k zajištění majetku žalobkyně § 115 odst. 3 zákona o spotřebních daních, pak postupoval v rozporu se zákonem, neboť celní úřad realizoval kontrolní činnost v rámci správy spotřební daně, proto byl povinen postupovat při zajištění zboží v intencích § 15 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“). Tímto ustanovením se však celní úřad neřídil, když nespecifikoval své pochybnosti o předmětném zboží a nestanovil žalobkyni lhůtu k jejich odstranění. Tím porušil čl. 36 Listiny, tj. právo žalobkyně na spravedlivý proces. Dle žalobkyně jednal celní úřad i v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny a v rozporu s ustanovením § 2 odst. 1 ZSDP, neboť vůbec nebyl oprávněn vůči ní postupovat na základě ustanovení § 115 odst. 3 zákona o spotřebních daních,

protože tuto právní normu může aplikovat pouze za předpokladu, že není pochyb o tom, že předmět kontroly je tabákovým výrobkem. V okamžiku vydání rozhodnutí o zajištění totiž nebylo postaveno najisto, zda předmětné zboží je tabákovým výrobkem, o čemž svědčí i odběr vzorků. Nezákonnost spatřuje žalobkyně i v tom, že předmětné zboží bylo celními orgány zjištěno a zajištěno dne 21. 11. 2006 v rámci úkonu, který nebyl realizován v souladu se zákonem, neboť zboží bylo zajištěno při tzv. místním šetření. Avšak v okamžiku jeho provedení nebylo se žalobkyní vedeno řádné daňové řízení či daňová kontrola a tehdejší právní úprava kontrolu značení tabákových výrobků formou místního šetření bez návaznosti na řádné daňové řízení či daňovou kontrolu neumožňovala. Proto byly dle žalobkyně podklady získané při místním šetření získány nezákonným způsobem, tedy v rozporu s ustanovením § 2 odst. 1 ZSDP, resp. § 2 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“).

K závěru žalovaného, že předmětné zboží má původ v tabáku a lze jej kouřit, žalobkyně namítla, že právní úprava kategorizující tabákové výrobky se v období od 1. 1. 2004 měnila. Teprve až úprava s účinností od 1. 1. 2007 by umožnila zařadit předmětné zboží jako tabák ke kouření (§ 101 odst. 6 zákona o spotřebních daních). Dle názoru žalobkyně právě tato nová úprava pochází z návrhu celních orgánů jako reakce na existenci zboží Golem (k tomu navrhla výslech odpovědných osob z Generálního ředitelství cel) a jde tak o nepřipustnou zpětnou retroaktivitu právních předpisů. Namítla rovněž, že při plnění dutinky tabákem Golem dochází vzhledem k jeho přírodní vlhkosti v rozmezí 9-10% ke změně rozhodných fyzikálních vlastností tabáku a tudíž zapalovaný vzorek se významně obsahově musí lišit od charakteru částic, které měl původní materiál. Uvedla, že pokud je dutinka naplněna suchým a při plnění nadrceným tabákem jen z půlky, pak takový vzorek bude zcela jistě hořet a dohoří i bez přičinění, avšak pokud není naplněna původními částicemi tabáku v nezměněném stavu, tj. nenarušené plněním do dutinky pístovou plničkou, pak by byl k dispozici materiál jiných vlastností, než ten, který je užíván celními orgány ke zkoušce kouření s použitím pístové plničky Garant.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný v reakci na odvolací námitky uvedl, že obecně platí, že dle § 101 odst. 6 zákona o spotřebních daních se tabákem ke kouření až na výjimky rozumí také výrobek, který obsahuje i zcela jiné látky než tabák ke kouření, pokud je možné výrobek kouřit a je upravený pro prodej konečnému spotřebiteli. V projednávané věci je evidentní (již ze značení spotřebitelského balení), že je posuzován výrobek, který má původ v tabáku. Argumentace žalobkyně se v rámci celé České republiky v různých kauzách snaží zastít skutečný charakter tabákového výrobku (formálním označením „tabák k vykuřování skleníků“) i charakter dováženého tabáku Virginia ve formě scrab, o kterém tvrdí, že se nejedná o tabákový odpad, ale o surový tabák (či surovinu pro další zpracování), který je jen vyžilován a jeho pouhé zabalení do spotřebitelského balení není výrobou tabákového výrobku ve smyslu zákona o spotřebních daních. Žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 161/2004, ve kterém soud tuto argumentaci ve vztahu k charakteru tohoto typu tabáku (odřapíkový tabák Virginia FCV scrab) ve skutkově souvisejících kauzách

opakovaně odmítl s tím, že se jedná o tabákový odpad upravený pro prodej konečnému spotřebiteli. Dle žalovaného rozdíl mezi dosavadní a stávající právní úpravou spotřebních daní spočívá pouze v tom, že tabákový odpad tehdy spotřební dani podléhal vždy a nyní až právě v úpravě (balení) pro konečného spotřebitele. Pro projednávanou věc však licitace o to, zda předmětný tabák je či není tabákovým odpadem, nemá význam. Tabákový odpad je jen jedním z tabáků ke kouření ve smyslu § 101 odst. 3 písm. c) bodu 1. nebo 2. nebo 3. zákona o spotřebních daních. Ostatní tabáky ke kouření dle cit. bodu 1. nebo 3. podléhají spotřební dani vždy. Pouze tabákový odpad dle cit. bodu 2. podléhá spotřební dani až upravený pro konečného spotřebitele. Veškeré tabáky ke kouření v balení pro konečného spotřebitele podléhají povinnému značení dle § 114 ZSpD.

Žalovaný dále vysvětlil, že při zpracování virginského tabáku ve fázi vyžilování vzniká jako vedlejší produkt mimo jiné scrap (částičky, úlomky). Cíleně při vyžilování vzniká strips (laminy – nejedná se o vedlejší produkt), který není tabákovým výrobkem ve smyslu zákona o spotřebních daních, neboť jej nelze kouřit bez další průmyslové úpravy. V případě scrap se jedná o kvalitní tabák, který je vhodný ke kouření, ale pro výrobce cigaret není ve větší míře přímo použitelný z hlediska velikosti lamin. U dýmkových směsí a cigaretových směsí pro ruční balení lze tento zbytek použít bez další úpravy. Pro účely správy spotřebních daní nemůže být rozhodné, zda ke všem operacím dojde na daňovém území ČR či jenom některé, popř. jen ta poslední – balení pro konečného spotřebitele. Ve shodě s ustanovením § 3 písm. s) bod 1. zákona o spotřebních daních je i tato úprava výrobou. V této souvislosti žalovaný odkázal i na v této věci předchozí zrušovací rozsudek zdejšího krajského soudu čj. 30 Af 4/2010-85, ve kterém se soud neztotožnil s žalobní námitkou na výklad § 3 písm. s) zákona o spotřebních daních a přisvědčil celnímu ředitelství, že „... s ohledem na charakter a povahu spotřebitelského balení zajištěného zboží je nutno takovouto úpravu posuzovat jako výrobu ve smyslu § 3 písm. s) bod 1. citovaného zákona“.

K otázce tabáku ke kouření, který není tabákovým odpadem, žalovaný poukázal na směrnici Rady č. 95/59/EC, z jejíhož textu vyplývá, že tabák ke kouření (a tabákový odpad dodaný k maloobchodnímu prodeji zvlášť) podléhá dani vždy, ať už je k tomuto účelu použit či nikoliv (nebo až po další úpravě). Tabák, který není určen ke kouření je žvýkací nebo šňupací či tabák k orálnímu použití (který je zakázáno uvádět do oběhu). Členské státy mohou (nikoliv musí) osvobodit uvedené tabákové výrobky dle citované směrnice či spotřební daň z nich vrátit (např. jedná-li se o denaturované tabákové výrobky používané pro průmyslové nebo zahradnické účely). V takovém případě pak členský stát určí podmínky a formality, na jejichž splnění váže poskytnutí uvedeného osvobození od spotřební daně nebo vrácení daně. V případě České republiky se tak nestalo, naopak určila jednoznačně v § 101 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních, že i takový tabákový výrobek (třeba by byl denaturovaný) dodaný k maloobchodnímu prodeji je předmětem spotřební daně; tedy že takovou úlevu (osvobození od daně nebo její vrácení) Česká republika neposkytuje. V této souvislosti žalovaný obsáhle citoval i z rozsudku Krajského soudu v Ostravě čj. 22 Ca 53/2007-50, uveřejněného ve Sb.NSS č. 4/2009, i

z rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 1 Afs 71/2009-113. Žalovaný dodal, že pro posouzení věci není rozhodné, pod který bod cit. ustanovení zákona o spotřebních daních je tabák ke kouření podřazen, neboť v posuzovaném stavu (ve spotřebitelském balení) podléhá spotřební dani se shodnou sazbou. Celní úřad přitom posoudil předmětný výrobek tak, že se jedná o tabákový výrobek dle § 101 odst. 3 písm. c) zákona o spotřebních daních, tj. tabák ke kouření, aniž by zařídění ve smyslu bodu 3 nebo bodu 2 cit. ustanovení meritorně více zkoumal.

Dle žalovaného proběhl vlastní odběr vzorků postupy při správě spotřebních daní (která podmínku přítomnosti daňového subjektu nevyžaduje) a důkaz byl tedy opatřen v souladu se zákonem a jako takový užit i v tomto správním řízení. Postup při evidenci a nakládání se vzorky je určen vnitřními předpisy celní správy vylučujícími jejich záměnu, stejně jako záměnu vylučuje systém a evidence skladování zajištěného zboží. Konstatoval, že u výrobce, žalobkyně i dalších distribučních subjektů v rámci celé ČR bylo opakovaně odebráno značné množství tabákového výrobku Golem směs Extra (i za přítomnosti těchto subjektů) se shodnými výsledky laboratorního zkoumání. Připustil, že Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku v této věci čj. 9 Afs 78/2009-59 konstatoval, že nedodržení postupu při odběru vzorků dle vnitřního předpisu bylo procesní vadou, avšak s touto vadou nespojil nezákonnost výsledku. Žalovaný proto považuje námitky ohledně postupu při odběru vzorků za vyčerpávajícím způsobem vypořádané a nedůvodné.

Za nedůvodné označil žalovaný i zpochybňování Generálního ředitelství cel jako znaleckého ústavu. Způsobilstv celních orgánů a jimi používaných zkušebních metod pro posuzování tabáku pro fiskální účely již v minulosti kladně řešily správní soudy (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 161/2004-66). I za platnosti stávajících právních předpisů o spotřebních daních není důvod zpochybňovat způsobilstv celních orgánů a jejich zkušebních metod. Veřejné zkušebnictví se historicky vyvinulo jako autorita nezávislá na výsledcích i soukromých subjektech objektivně zkoumající předmět analýzy, kdy právě taková instituce je veřejnou autoritou i k přezkušování metod institucí zkušebnictví komerčního, z principu závislého, od čehož právě tento sektor má oprostít systém akreditací. Žalovaný zároveň odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 9 Afs 78/2009-59, ve kterém je zcela vyčerpávajícím způsobem řešena tato otázka.

Dále se žalovaný zabýval otázkou existence dvou odborných posudků CTL. Starší je z roku 2002 č. PH0110F/02, který vyzněl v závěr, že zkoušky neprokázaly použitelnost tabáku ke kouření ani tím způsobem, že by jím byla pomocí plničky naplněna cigaretová dutinka, a posudek pořízený v tomto řízení z roku 2007 č. PH3298/06-422, na jehož základě bylo ve věci rozhodnuto. Žalovaný nejprve podrobně uvedl rozdíly v popisu vzorků u obou posudků, přičemž konstatoval, že vzorek zajištěného výrobku v projednávané věci má zcela odlišné uspořádání. Z toho dovodil, že celní úřad v řízení mohl mít pochybnosti, zda se skutečně nadevší pochybnost jedná o totožné výrobky a nelze mu proto oprávněně vytknout, že se odmítl posudkem z roku 2002 zabývat, když měl posudek ke vzorku, který byl pořízen ze zajištěných výrobků. Přesto žalovaný připustil, že se v obou případech

jedná v zásadě o druhově shodný obsah sáčků (výrobků), tedy o tabák zřejmě víceméně stejných charakteristik, neboť v tomto ani v jiném řízení se neprokázaly výrazné odlišnosti při analýzách vzorků např. ve velikosti částic, obsahu nečistot apod., jak vyplývá i z citované judikatury.

Dále uvedl, že v posudku z roku 2002, č. PH0110F/02, je mimo jiné v závěru uvedeno, že tento tabák není možné kouřit, neboť při zkouškách nebylo možné ubalit ručně cigaretu a vzorek nebylo možné kouřit ani v dýmce. Při použití pístového strojek (jehož typ není uveden) a dutinek s filtrem při přerušení tahu docházelo k okamžitému zhasnutí. Posudek a protokol o zkoušce č. PH3298/06-422 dochází ke shodným závěrům v případě pokusů o kouření předmětného vzorku tabáku v lulce a po ručním ubalení cigarety, avšak po naplnění cigaretové dutinky s filtrem za pomoci cigaretové pístové plničky dutinek Garant a kouření zjišťuje, že takto je výrobek způsobilý ke kouření (lze jej kouřit). Při této zkoušce bylo otevřeno originální spotřebitelské balení, naplněna dutinka a kouřena bez dalšího podstatného (nikoliv jen běžného laického uživatelského) zpracování. Pro další posouzení je dle žalovaného významné, že v obou případech učiněné závěry byly postaveny na tehdejší úrovni znalostí a tehdejší technické úrovni použitých analytických metod (strana třetí posudku PH0110F/02, strana 2 odborného posudku č. PH3298/06). Žalovaný uvedl, že je mu z úřední činnosti známo, že uvedený typ plniček Garant v roce 2002 celně technická laboratoř k dispozici neměla. Ta se objevila až v odborných posudcích v řízeních z roku 2005, kdy je i zmiňován v těchto posudcích posun v technické úrovni analýz, který vede k odlišným závěrům proti minulosti. K této otázce žalovaný poukázal zejména na rozsudek čj. 1 Afs 71/2009-113 a uvedl, že pokud připustí materiální shodu vzorků z roku 2002 a 2006, pak je na místě konstatovat, že skutečně došlo k pokroku ve vývoji zkušebních metod a znalostí, anebo byly situace ještě jednodušší: celní zkušebna měla k dispozici jen nekvalitní plničku, která svůj účel neplnila. V každém případě výsledky analýz z roku 2002 a na nich postavené závěry jsou dle žalovaného nutně zastaralé a v roce 2006, resp. 2007 nemají žádnou vypovídací hodnotu pro věcné posouzení a nemohou tak tvořit podklad pro rozhodnutí, když při zkouškách byla použita v době zajištění na trhu běžně dostupná plnička Garant. Nelze tedy tyto posudky stavět na roveň a proti sobě jako rozporné (protichůdné). Každý z nich obsahuje jinou míru poznání, přičemž míra poznání o předmětném tabákovém výrobku v posudku z roku 2007 je nepochybně větší. Proto žalovaný odborný posudek z roku 2002 jako důkaz odmítl. Při hodnocení výsledku zkoušky vyšel žalovaný v projednávané věci i z dříve učiněných závěrů z provedení zkoušek kouření tohoto tabákového výrobku, jak je učinil a shrnul i např. Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 1 Afs 71/2009-113, čj. 8 Afs 29/2008-75 nebo čj. 7 Afs 86/2009-125. Jelikož v různých řízeních byl předmětný výrobek v posledních letech opakovaně různými institucemi podrobován i zkoušce kouřením se shodnými výsledky, v tomto řízení o odvolání již zkoušku kouření neprováděl.

Žalovaný uzavřel, že skutkový stav byl za řízení spolehlivě zjištěn a napadené rozhodnutí je tedy i po věcné stránce správné. Zajištěný tabákový výrobek, jak byl výše popsán, podléhá povinnému značení tabákovou nálepkou dle § 114 zákona o spotřebních daních. Zrekapituloval, že předmětné zboží je způsobilé ke kouření bez

dalšího průmyslového zpracování. Ať už se jedná o tabák či o tabákový odpad, je toto zboží předmětem spotřební daně. Závěry celně technické laboratoře z roku 2002 jsou vyvráceny v čase novějším posudkem a subsidiárně i dokazováním provedeným v soudním řízení, byť s jiným účastníkem, a to zkouškou kouření tohoto výrobku. Pro zákonnost napadeného rozhodnutí ve výroku je nerozhodné, zda se jedná o tabák či tabákový odpad, neboť i podle práva EU je rozhodujícím kritériem pro zdanění tabákových výrobků jejich „použitelnost“ (způsobilost, vhodnost) ke kouření. Dle žalovaného nemělo procesní pochybení při odběru vzorku vliv na zákonnost výsledku řízení a odebrané množství je dostatečně reprezentativní. Takový tabákový výrobek podléhá povinnému značení tabákovou nálepkou dle § 114 zákona o spotřebních daních. K porušení právní povinnosti a naplnění skutkové podstaty tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí, došlo a žalobkyně je tou osobou, která je objektivně odpovědná za spáchaný správní delikt, kterého se dopustila způsobem uvedeným v § 135b odst. 1 písm. g) zákona o spotřebních daních.

V písemném vyjádření k žalobě se žalovaný podrobně vyjádřil k žalobním námitkám, z nichž některé označil za dosud v řízení neuplatněné a proto opožděné. Dále rozvedl i své úvahy obsažené již v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Dle jeho názoru nebylo na závalu, když k otázce vývoje zkušebních metod, posouzení způsobilosti ke kouření předmětného tabákového výrobku atd. obsáhle citoval Nejvyšší správní soud a Krajský soud v Ostravě, které se již tímto výrobkem opakovaně zabývaly. Připustil, že informace o předmětném tabákovém výrobku zprostředkovalo Generální ředitelství cel, které i navedlo, jaká opatření k nezdaněnému a neznačenému tabákovému výrobku mají být učiněna. Takový postup v obecné rovině však nemohl způsobit nezákonnost řízení a jeho výsledku. K přezkoumatelnosti opatření předběžné povahy - zajištění předmětných tabákových výrobků uvedl, že dle jeho názoru nelze podmínku vyčerpání řádných opravných prostředků před správcem daně i proti procesnímu rozhodnutí obejít tvrzením, že připuštění opravného prostředku správcem daně bylo nesprávné. Navíc bylo zajištění tabákových výrobků již soudně přezkoumáno, přičemž po vydání zrušujícího rozsudku krajského soudu a žalovaného rozhodnutí není možné nově namítat námitky dříve neuplatněné. V tomto smyslu je třeba dle žalovaného tyto žalobní námitky odmítnout jako opožděné. Žalovaný jako odvolací orgán nemohl dříve vypořádat námitky ohledně správnosti či nesprávnosti postupu při správě daní v průběhu zajištění tabákových výrobků, když až do tohoto okamžiku byla žalobkyně s tímto postupem srozuměna. To se týká dle žalovaného i námitky ve vztahu k (ne)aplikovatelnosti § 115 zákona o spotřebních daních, neboť žalobkyně byla až do tohoto okamžiku srozuměna s vlastním formálním postupem a až opožděně nově vyvolává procedurální pochybnosti. Dodal, že však v postupu kontroly značení, ze kterého byl pořízen protokol z místního šetření, nelze nalézt nějakou procesní vadu, která by mohla znamenat ve svém důsledku nezákonnost výsledku ve věci samé. V tomto směru poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Aps 3/2011-101, ve kterém tento soud místní šetření nespojil s formálním zahájením nějakého daňového řízení, ale s konkrétní daňovou povinností a úkony správce daně, jež k jejímu stanovení či prověření směřují. K otázce legislativního vývoje právní úpravy v § 101 zákona o spotřebních daních a její interpretace ve světle práva Společenství

žalovaný zopakoval, že pro posouzení deliktности jednání není tato otázka tak významná (jako pro účely daňové), neboť rozhodné je pouze to, že se jednalo o tabák ke kouření, lhostejno dle kterého ustanovení § 101 téhož zákona (a v jakém znění), který ve spotřebitelském balení podléhal povinnosti značení tabákovou nálepkou.

V replice na vyjádření žalovaného žalobkyně nesouhlasila s názorem žalovaného o opožděnosti některých žalobních námitek. Dle jejího názoru jsou přípustné i takové žalobní námitky, které nebyly uplatněny v předchozí správní žalobě, která se týkala téže věci, když předchozí soudní přezkum byl vydáním pravomocného rozsudku ukončen. Žalobkyně dále polemizovala s argumentací žalovaného ohledně rozdílů v užitných funkcích předmětných plniček použitých při analýzách, ohledně akceptace výstupů ze soudních řízení vedených s jinými účastníky a ohledně nelegitimnosti instrukcí z Generálního ředitelství cel. Dle žalobkyně se takto žalovaný snaží kompenzovat vlastní procesní pochybení z nalézacího řízení. Dále se pak žalobkyně obšírně zabývala obecně otázkou rozhodování a postupů celních orgánů, která označila za systematicky protiprávní.

V reakci na repliku žalobkyně žalovaný setrval v přesvědčení, že zrušení předchozího rozhodnutí o odvolání soudem a vrácení věci k dalšímu řízení neznámá plnou revizi, ale pouze odstranění soudem vytýkaných vad. Dle jeho názoru žalobkyně pouze odvádí pozornost k jinému řízení a jiným tabákovým výrobkům, aby tak ukázal na nedůvěryhodnost CTL, přestože není vůbec jisté, že by v jiném řízení bylo, zejména po 30. 4. 2011, rozhodnuto stejně. Upozornil, že v celé historii kauz „Golem“ a „César“ se nikdy v žádném řízení neprokázalo, že by byl hodnocen odlišný tabákový výrobek, pouze v roce 2002 ze známých důvodů, s jiným výsledkem. I výsledky laboratorního zkoumání vzorků z projednávané věci svědčí o tom, že se jedná o shodný výrobek, o jakém jednal Nejvyšší správní soud v judikátu citovaném v napadeném rozhodnutí.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), bez nařízení jednání, když žalobkyně s tímto postupem souhlasila výslovně a žalobce svůj souhlas udělil způsobem předvídaným v § 51 odst. 1 věty druhé s. ř. s. Krajský soud přitom dospěl k následujícím zjištěním a právním závěrům, přičemž žalobu důvodnou neshledal.

V projednávané věci již zdejší krajský soud rozhodoval, naposled rozsudkem ze dne 13. 1. 2011, čj. 30 Af 4/2010-85, vydaným v návaznosti na rozsudek a názory Nejvyššího správního soudu předtím uvedené v rozsudku ze dne 20. 1. 2010, čj. 9 Afs 78/2009-59, kterým rozhodnutí žalovaného zrušil pro nepřezkoumatelnost v otázce, zda zboží zajištěné u žalobkyně naplňuje znaky tabákového výrobku dle § 101 zákona o spotřebních daních, a to zejména s ohledem na existenci dvou odborných posudků stejné laboratoře s opačnými závěry. Žalovaný následně vydal

rozhodnutí čj. 1068-4/2011-060100-21, se kterým žalobkyně opět nesouhlasila a napadla je žalobou.

Krajský soud se nejprve zabýval okruhem žalobních námitek ryze procesního charakteru napadajících postup žalovaného před samotným vydáním meritorního rozhodnutí, konkrétně namítala nezákonnost rozhodnutí o zajištění předmětného zboží ze dne 21. 11. 2006, zn. 8496-03/06-0663-024, včetně postupu který mu předcházel, tj. zejména provedení místního šetření dne 21. 11. 2006.

Předně je třeba obecně konstatovat, že zrušením předchozího rozhodnutí žalovaného o odvolání se řízení před tímto orgánem znovu dostalo do fáze odvolacího řízení. Přitom své odvolání může odvolatel do doby, než je o něm rozhodnuto, doplňovat a pozměňovat (srov. ustanovení § 48 odst. 7 ZSDP, nově pak § 111 odst. 2 daňového řádu). V žalobě podané proti němu v zákonné lhůtě dvou měsíců ode dne, kdy mu bylo rozhodnutí oznámeno doručením písemného vyhotovení, pak může uplatnit žalobní námitky. Ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. přitom rozsah přezkumu časově fixuje z hlediska skutkového i právního na stav, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s. v zásadě omezuje rozsah přezkumu na meze dané žalobními body. Ze žádného ustanovení však neplyne omezení, že by žalobce nemohl v žalobě uplatnit námitky, které neuplatnil v předtím podané žalobě, na základě níž bylo předchozí rozhodnutí o odvolání zrušeno a tím znovu otevřeno odvolací řízení před odvolacím orgánem. Námitky žalobkyně proto nelze označit za opožděné.

Účastníci řízení se neshodli ani v samotné otázce možnosti soudního přezkumu rozhodnutí celního úřadu o zajištění zboží zn. 8496-03/06-0663-024 v rámci nynějšího projednávání věci.

Krajský soud nemá pochybnosti o tom, že rozhodnutí o zajištění předmětného zboží ze dne 21. 11. 2006, zn. 8496-03/06-0663-024, je rozhodnutím předběžné povahy, tak jak je pro určení povahy rozhodnutí, na něž dopadá výluka uvedená v ustanovení § 70 písm. b) s. ř. s., definováno Nejvyšším správním soudem v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 27. 10. 2009, čj. 2 Afs 186/2006-54 (všechny zde citované rozsudky dostupné na www.nssoud.cz). Rozhodnutí o předběžném opatření vydané dle ustanovení § 115 zákona o spotřebních daních slouží k zajištění neznačených tabákových výrobků. Nejsou-li zajištěné neznačené výrobky následně prohlášeny příslušnými orgány za propadlé či zabrané, musí být ve smyslu ustanovení § 135d zákona o spotřebních daních vráceny tomu, komu nepochybně patří, jinak tomu, u koho byly zajištěny. Konečným rozhodnutím v nyní projednávané věci je rozhodnutí o správním deliktu, v rámci něhož bylo rozhodnuto mimo jiné i o propadnutí zajištěných věcí (předmětného zboží), proto současně s jeho přezkumem musí krajský soud vypořádat i žalobní námitky vztahující se k tomuto časově předcházejícímu rozhodnutí o předběžném opatření. Na tom nemůže nic změnit ani skutečnost, že žalovaný v poučení rozhodnutí o předběžném opatření podle § 115 odst. 3 zákona o spotřebních daních výslovně připustil odvolání, ačkoliv není přípustné, a že jej žalobkyně nevyužila. Je-li v poučení rozhodnutí připuštěn

opravný prostředek i tehdy, kdy jej zákon nepřipouští, projedná se tento opravný prostředek podaný ve shodě s poučením, jako by jej zákon připouštěl (§ 32 odst. 6 ZSDP). Zákon tak zakládá povinnost projednat odvolání podané v souladu s poučením správního orgánu (byť v rozporu se zákonem) ve prospěch daňového subjektu. Práva daňového subjektu však nemohou být pochybením ze strany správce daně zhoršována, proto nesprávné poučení o možnosti podat opravný prostředek nemůže založit povinnost daňového subjektu tento opravný prostředek využít a tímto způsobem podmínit následný přístup k soudu. Nelze totiž připustit stav, že by došlo ke zhoršení jeho postavení a omezení těch jeho zákonných práv, která mu původně náležela před tím, než bylo takové nesprávné poučení učiněno. Obdobně judikoval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 29. 4. 2009, čj. 9 Afs 117/2009- 202.

Žalobkyně namítla, že nezákonnost postupu celního úřadu při předběžném opatření spočívala v tom, že postupoval dle § 115 odst. 3 zákona o spotřebních daních, jak deklaroval v rozhodnutí zn. 8496-03/06-0663-024, a nikoliv v intencích ustanovení § 15 odst. 7 ZSDP. Současně namítla, že celní úřad nebyl vůbec oprávněn postupovat na základě § 115 odst. 3 zákona o spotřebních daních, neboť nebylo postaveno najisto, zda předmětné zboží je tabákovým výrobkem.

Ze správního spisu vyplynulo, že dne 21. 11. 2006 provedl celní úřad v objektu prodejný žalobkyně kontrolu značení tabákových výrobků dle ustanovení § 115 zákona o spotřebních daních a zjistil, že se zde nachází tabákové výrobky, které nebyly v rozporu s ustanovením § 114 odst. 2 zákona o spotřebních daních značeny tabákovou nálepkou, konkrétně tabák Golem směs extra v počtu 69 ks po 0,150 kg, které po odběru vzorků rozhodnutím z téhož dne zn. 8496-03/06-0663-024 podle ustanovení § 115 odst. 3 zákona o spotřebních daních zajistil. Rozhodnutím ze dne 27. 3. 2008 rozhodl celní úřad mimo jiné o propadnutí zajištěného zboží podle ustanovení § 135d odst. 1 zákona o spotřebních daních.

Ustanovení § 15 odst. 7 ZSDP stanoví, že pracovník správce daně může zajistit též věci, u nichž by jejich nezajištění mohlo mít za následek nemožnost dodatečného průkazu skutečností potřebných v daňovém řízení. K tomuto opatření přistoupí zejména, chybí-li řádný průkaz o původu obchodního zboží nebo věcí, o jeho či jejich množstvích, ceně, kvalitě nebo o řádném vypořádání finančních povinností v souvislosti s jeho či jejich dovozem nebo nákupem. V rozhodnutí, které je součástí protokolu, současně pracovník správce daně stanoví lhůtu pro odstranění pochyb ohledně zajištěných věcí. Je-li to pro dokazování nezbytné nebo vhodné, může pracovník správce daně odebrat bezúplatně pro účely bližšího ohledání nebo expertizy vzorky zajišťovaných věcí. Při zajištění věcí se postupuje v ostatním přiměřeně podle § 38 citovaného zákona. Pokud věci zajištěné podle tohoto ustanovení nelze vrátit jejich vlastníkově nebo oprávněnému držiteli proto, že není znám nebo si věci nevyzvedl, a to ani na výzvu správce daně, nebo pokud jde o věci volně neobchodovatelné, může správce daně rozhodnout o jejich propadnutí státu.

Dle ustanovení § 114 zákona o spotřebních daních musí být tabákové výrobky vyrobené na daňovém území České republiky, na daňové území České republiky dovezené nebo na daňové území České republiky dopravené z jiného členského státu, značeny tabákovou nálepkou, pokud nejsou dopravovány v režimu podmíněného osvobození od daně s následným umístěním v daňovém skladu nebo pokud není v dalších odstavcích uvedeného ustanovení stanoveno jinak. Pokud jsou při provádění kontroly značení zjištěny neznačené tabákové výrobky, vydá kontrolní orgán podle § 115 odst. 3 zákona o spotřebních daních rozhodnutí o předběžném opatření, ve kterém stanoví zajištění těchto výrobků. Pokud je kontrolní činnost součástí kontroly prováděné v rámci správy daní, uplatní se postup pro zajištění věci při správě daní.

Z uvedeného vyplývá, že je-li kontrola zboží součástí kontroly prováděné v rámci správy daní, uplatní se postup pro zajištění věci při správě daní. Podle ustanovení § 1 odst. 3 zákona o spotřebních daních jsou celní orgány správci spotřebních daní. Přestože je s ohledem na ustanovení § 138 zákona o spotřebních daních základním procesním předpisem ZSDP, ve vztahu k oprávnění provést kontrolu značení tabákových výrobků obsahuje zákon o spotřebních daních v ustanovení § 115 samostatnou úpravu (dále pak také v ustanovení § 42). Již v rozsudku ze dne 14. 6. 2006, čj. 2 Afs 198/2005 - 88 (následně pak také v rozsudku ze dne 26. 6. 2009, čj. 9 Afs 88/2008 - 99), Nejvyšší správní soud ke vztahu úpravy zajištění zboží podle zákona o spotřebních daních a zákona o správě daní a poplatků uvedl, že zákon o spotřebních daních má samostatnou a ve vztahu k úpravě v § 15 odst. 7 ZSDP speciální (a proto v daném případě použitelnou a aplikaci § 15 odst. 7 ZSDP vylučující) úpravu zajištění věcí důležitých pro řízení ve věci spotřební daně. Rozhodný je tedy zákon o spotřebních daních, který ostatně ve svém § 138 výslovně stanoví, že v řízení ve věcech upravených tímto zákonem se postupuje podle zvláštního právního předpisu upravujícího správu daní, pokud tento zákon (tj. zákon o spotřebních daních) nestanoví jinak. V posledně citovaném rozsudku pak Nejvyšší správní soud výslovně uvedl, že „... přestože je tedy s ohledem na § 138 zákona o spotřebních daních základním procesním předpisem zákon o správě daní a poplatků, ve vztahu k oprávnění provést kontrolu značení tabákových výrobků má zákon o spotřebních daních samostatnou úpravu stanovenou v § 115, kterou je třeba navíc odlišit od úpravy stanovené v § 42 cit. zákona. Z této distinkce mezi oběma procesními instituty v rámci zákona o spotřebních daních je nutno vycházet a respektovat ji i při zvažování případných možností ochrany práv dotčeného subjektu“. Na základě judikatury Nejvyššího správního soudu tak lze učinit jednoznačný závěr, že právní úprava zajištění zboží postupem podle ustanovení § 115 zákona o spotřebních daních (resp. dle ustanovení § 42 téhož zákona), je zvláštním ustanovením k obecnému ustanovení o zajištění věci obsaženému v ustanovení § 15 odst. 7 ZSDP. Proto na nyní posuzovaný případ celní orgány správně aplikovaly zvláštní, tj. samostatnou úpravu obsaženou právě v zákoně o spotřebních daních.

Navazující spornou otázkou je pak dále to, zda vůbec bylo možné postupovat podle ustanovení § 115 zákona o spotřebních daních při zajištění předmětného

zboží, tj. zda byla na místě aplikace institutu předběžného opatření za situace, kdy nebylo postaveno najisto, že předmětné zboží je tabákovým výrobkem.

Tabákové značení má plnit kontrolní funkci toho, že z označených výrobků byla odvedena spotřební daň. Povinnost označovat tabákové výrobky se týká tedy pouze těch výrobků, které spotřební dani skutečně podléhají. Ostatně to je také hlavním předmětem sporu v projednávané věci. Z postupu celního úřadu, který odebral vzorky ze zajištěného zboží a následně nechal provést laboratorní zkoušku, lze mít bezpochyby zato, že v době, kdy zboží zajistil, neměl jistotu, zda se o tabákový výrobek jedná.

Ustanovení § 115 odst. 3 zákona o spotřebních daních zakládá kontrolnímu orgánu oprávnění zasáhnout okamžitě při zjištění skutečností nasvědčujících porušení zákazu značení tabákových výrobků a takové výrobky zajistit. Je zřejmé, že takovéto oprávnění kontrolní orgán zpravidla realizuje za nedostatku informací a v časové tísní. Povahou zajištění zboží se zabýval již i Nejvyšší správní soud, který uvedl, že účelem zajištění zboží je „zajistit věci, u kterých je potřeba prověřit, zda daňová povinnost byla splněna a zabránit tak případnému jednání, které by toto zjištění znemožnilo. Z toho plyne, že kontrolní orgán nemůže - a nelze to po něm ani spravedlivě požadovat - zjistit skutečnosti rozhodné pro posouzení, zda došlo ke splnění daňové povinnosti, s naprostou jistotou a ve všech detailech, nýbrž zpravidla pouze s určitou mírou pravděpodobnosti a někdy jen v základních rysech. Je proto možné a nikoli nepravděpodobné, že někdy dojde k zajištění věcí, u kterých daňová povinnost splněna byla nebo k jejíž správě nejsou celní úřady příslušné. Zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku trvá do doby, než je pravomocně rozhodnuto o jejich propadnutí nebo zabrání, případně do doby, kdy se prokáže, že u nich nedošlo k porušení zákona o spotřebních daních. Rozhodnutí o zajištění věci tak v žádném případě nepředjímá meritorní vyřešení sporu a pokud se následně zjistí, že u předmětného zboží byla daňová povinnost splněna, musí celní úřad na tyto skutečnosti odpovídajícím způsobem reagovat...“ (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2006 čj. 2 Afs 198/2005 - 88).

Z uvedeného plyne, že kontrolní orgán nemůže vždy veškeré skutečnosti rozhodné pro relevantní posouzení, zda došlo k porušení zákona, zjistit s naprostou jistotou, ale pouze s určitou mírou pravděpodobnosti a někdy dokonce jen v základních rysech. Tento závěr lze dovodit i ze systematiky ustanovení § 135d zákona o spotřebních daních, které obsahuje řešení osudu zajištěných věcí. Řeší přitom právě i situaci, kdy zajištěné věci nebudou prohlášeny za propadlé nebo zabrané (§ 135d odst. 6 zákona o spotřebních daních), přičemž v takovém případě musí být bez zbytečného odkladu vráceny tomu, komu nepochybně patří, jinak tomu, u koho byly zajištěny.

S názorem předestřeným žalobkyní, že rozhodnutí o zajištění zboží je nezákonné proto, že celní úřad neměl v okamžiku zajištění zboží postaveno najisto, zda je tabákovým výrobkem podléhajícím spotřební dani, se proto nelze ztotožnit. Pokud by totiž možnost zajistit tabákové výrobky byla vztahována pouze k situaci,

kdy by celní úřad s jistotou věděl, že se jedná o výrobky podléhající spotřební dani, byl by tím popřen smysl tohoto institutu. Kontrolní orgány však samozřejmě nemohou zajistit jakýkoliv výrobek, nýbrž pouze takový, o němž lze s přiměřenou pravděpodobností mít zato, že se jedná o tabákový výrobek ve smyslu zákona o spotřebních daních. Pro relevantní posouzení, zda o tabákový výrobek podléhající spotřební dani jde, bylo v daném případě posouzení jeho způsobilosti ke kouření. Jestliže tento jediný rozlišovací znak mohl být posouzen pouze odbornou zkouškou, pak nelze v okamžiku aplikace ustanovení § 115 odst. 3 zákona o spotřebních daních po kontrolním orgánu spravedlivě požadovat, aby již v tom okamžiku měl zcela na jisto postaveno o jaký druh tabáku se jedná, resp. měl vyloučeny veškeré pochybnosti o tom.

Žalobkyně namítla i nezákonnost místního šetření provedeného dne 21. 11. 2006, neboť ve věci nebylo v okamžiku jeho provedení vedeno řádné daňové řízení či daňová kontrola.

Zákon o správě daní a poplatků pojem „daňové řízení“ nedefinoval. V ustanovení § 1 odst. 2 pouze stanovil, co se rozumí správou daní (právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době). Ze systematiky ZSDP však lze dovodit, že správa daně je širší pojem než daňové řízení. Postup při místním šetření pak upravuje ustanovení § 15 téhož zákona, z jehož odstavce prvního vyplývá oprávnění správce daně provádět v souvislosti s daňovým řízením místní šetření jak u subjektů daně, tak i u jiných osob. V tomto směru lze poukázat na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, čj. 7 Afs 36/2008-134, v němž tento soud konstatoval, že „...místní šetření podle § 15 daňového řádu není zákonem blíže definováno a jedná se o institut zařazený v obecných ustanoveních, tudíž použitelný v jakékoliv fázi řízení. Místní šetření může být úkonem samostatným i úkonem prováděným např. v rámci daňové kontroly. Stejně tak se může jednat o šetření spočívající v ojedinělém úkonu, či se může skládat z více úkonů a jeho výsledek může být podchycen v jednom či více protokolech; omezením je jen, aby jím nebyla nahrazována daňová kontrola tam, kde se rozsah zjišťování z jeho mezí vymyká“. Charakterem místního šetření se Nejvyšší správní soud zabýval např. i v rozsudku ze dne 27. 7. 2005, čj. 1 Afs 70/2004-80, v němž vyslovil, že „Cílem místního šetření je získávání předběžných informací, jež by bylo možné poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně. Informace takto získané jsou informacemi podkladovými, přičemž prostředkem sloužícím k tomu, aby správce daně zjistil a prověřil řádně daňový základ, je daňová kontrola, která umožňuje zjištění rozhodných skutečností při zachování práv daňového subjektu.“ Správce daně tedy může shromažďovat údaje, vyhledávat důkazní prostředky, provádět místní šetření, atd. jsou-li potřebné pro správu daní, a to vždy v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní (daň ve správné výši stanovit a vybrat).

V nyní projednávané věci je souvislost s konkrétní daňovou povinností zcela nepochybná. Ve smyslu ustanovení § 101 odst. 1 zákona o spotřebních daních jsou předmětem daně tabákové výrobky. Dle odstavce druhého stejného ustanovení se tabákovými výrobky rozumí cigarety, doutníky, cigarillos a tabák ke kouření. Skutečnost, zda se jedná o tabák ke kouření, tj. tabák podléhající spotřební dani či nikoli, byla předmětem místního šetření a právě tato skutečnost byla rozhodná pro závěr o tom, zda u žalobkyně daňová povinnost existuje či nikoli. Celní úřad proto postupoval zcela v souladu se zákonem, pokud provedl místní šetření, jehož cílem bylo ověření skutečností, které nepochybně měly, resp. mohly mít souvislost s daňovou povinností žalobkyně.

Další okruh námitek žalobkyně směřoval proti samotnému odůvodnění rozhodnutí žalovaného, a to zejména proti jeho argumentaci týkající se rozdílů v okolnostech, za kterých byly vypracovány posudky CTL, tj. posudek zn. PH0110F/02 z roku 2002, dle kterého zkoumaný vzorek Golem směs extra není možno kouřit, a posudek zn. PH3298/06-422 zpracovaný na základě analýzy provedené v roce 2006 (posudek sám byl pak vypracován v lednu 2007), dle kterého zkoumaný vzorek po naplnění do cigaretové dutinky je možné kouřit.

Žalovaný odmítl jako důkaz posudek zn. PH0110F/02 a při posouzení věci vycházel ze závěrů uvedených v posudku CTL zn. PH3298/06-422. Tento svůj postup zdůvodnil tím, že od roku 2002 do roku 2006 došlo k pokroku ve vývoji zkušebních metod a že CTL měla v roce 2002 k dispozici plničku, která svůj účel neplnila, resp. při jejímž použití nebylo možno zkoumaný vzorek kouřit. Naproti tomu v roce 2006 měla CTL k dispozici při laboratorních zkouškách v té době na trhu běžně dostupnou pístovou plničku dutinek Garant, při jejímž použití bylo zjištěno, že výrobek je způsobit ke kouření, tj. že jej lze kouřit. Jestliže žalovaný dospěl k závěru, že výsledky analýzy z roku 2002 a na ní postavené závěry jsou zastaralé a že zejména proto nelze oba zmíněné posudky stavět sobě na roveň, pak lze takový závěr akceptovat. Nelze přitom současně přehlédnout, že se kromě o své znalosti z úřední činnosti opíral i o závěry učiněné v obdobných řízeních Nejvyšším správním soudem (např. v rozsudku čj. 8 Afs 29/2008-75, čj. 7 Afs 86/2009-125 nebo čj. 1 Afs 71/2009-113). Zejména z posledně citovaného rozsudku je zřejmé, že Nejvyšší správní soud ve věci týkající se mimo jiné i tabákové směsi Golem extra, vyslechl jako svědka ing. D. H., vedoucího referátu ropných produktů a ostatních analýz v CTL v Praze, a ing. P. C., vedoucího laboratoře, která je součástí Státní zemědělské a potravinářské inspekce, neboť chtěl odstranit rozpor mezi posudkem CTL a posudkem Státní zemědělské a potravinářské inspekce ohledně možnosti užití předmětné tabákové směsi ke kouření. Jak je uvedeno v tomto rozsudku, z dokazování vyplynulo, že původní analýzy CTL byly realizovány za použití technických prostředků, které neodpovídaly dosažitelným technickým prostředkům kuřáckých potřeb na trhu v období, kdy byl tabák zajišťován. Ukázalo se, že CTL při zkouškách v prvotním období používala kuřácké potřeby, které byly na trhu, nicméně na trhu byly i jiné kuřácké potřeby, které umožňovaly naplnit příslušnou dutinku zajištěným tabákem tak, že to umožňovalo běžné spotřebitelské kouření. Do poloviny roku 2005 používala CTL starou plničku dutinek, ve které

po naplnění touto plničkou cigareta zhasla a nehořela. Poté, co CTL zjistila, že jsou na trhu pístové plničky, začala zhruba od poloviny roku 2005 používat tyto plničky a závěry CTL k posouzení vlastností tabáku Golem Extra a Cézar se v důsledku použití nové plničky změnily, neboť nově použitý typ plniček, který byl na trhu již v roce 2004, má výhodu, že cigaretu provzdušní. Dle názoru krajského soudu je vysvětlení rozdílu v závěrech CTL v období před rokem 2005 a po něm, podpořené výpovědí svědka v obdobné věci před Nejvyšším správním soudem, postačující a nebylo nutno výslech téhož svědka znovu opakovat v nyní projednávané věci.

Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že by v otázce vysvětlení rozdílu mezi oběma posudky bylo rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné. Jak vyplývá ze shora uvedeného, vysvětlení rozdílu v závěrech obou posudků totiž nestojí na podrobném porovnávání konkrétních technických parametrů ve vztahu ke konstrukci plničky použité v roce 2002 a plničky použité v roce 2006, ale na tom, že od roku 2005 používala CTL při analýze jiný (nový) typ pístové plničky dutinek Garant, při jejímž použití lze předmětný tabákový výrobek naplnit do cigaretové dutinky, kterou je možné kouřit. Žalovaný uvedl, že je mu z úřední činnosti známo, že typ plniček Garant celně technická laboratoř v roce 2002 k dispozici neměla a že se tento typ plniček objevil až v odborných posudcích v řízeních z roku 2005, v nichž je zmiňován i posun v technické úrovni analýz, který vedl k odlišným závěrům proti minulosti. Je tedy zřejmé, že došlo ke změně skutkových okolností spočívajících v dostupnosti nové plničky na trhu, která průměrnému spotřebiteli umožňovala stejný tabákový výrobek, předtím ke kouření nepoužitelný, nyní použít.

Žalobkyně v této souvislosti namítala i „naprostou nevěrohodnost“ tvrzení Generálního ředitelství cel jako instituce a ing. D. H. jako zaměstnance CTL Generálního ředitelství cel. Prvním důvodem pro tuto námitku mělo být porušení pravidel při odběru vzorků celními orgány dne 21. 11. 2006. Touto otázkou se v nyní projednávané věci již soudy zabývaly před zrušením předchozího rozhodnutí žalovaného. Nejvyšší správní soud a poté i zdejší krajský soud konstatovaly, že procesní pochybení celního úřadu při odběru vzorků neměla vliv na zákonnost (dříve) napadeného rozhodnutí, z čehož nelze učinit jiný závěr, než ten, že neměla vliv ani na zákonnost nyní napadeného rozhodnutí. Neúčast žalobkyně při odběru vzorků zboží nemohla mít vliv nejen na charakter odebraného vzorku zboží, ani sama o sobě nemohla zavdat důvod k pochybnostem o jejich autenticitě, neboť k učinění opačného závěru nepostačí toliko hypotetické pochybnosti o nesprávné manipulaci se vzorkem, nýbrž pochybnosti opodstatněné. Z rozhodnutí o předběžném opatření ze dne 21. 11. 2006, zn. 8496-03/06-0663-024, vyplývá, že žalobkyni 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, zn. 8496-03/06-0663-024, a to zboží s názvem Golem extra směs ve spotřebitelském balení po 150g z 69 balení. Vzorky byly zabezpečeny celní páskou a označeny číslem 066300-06-11-015. 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, čtyři originální balení byla dodána v modrém plastovém sáčku, který byl zapečetěný 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. Ze zmíněných listin vyplývá, že samotný odběr vzorků spočíval toliko v odběru 3 x 4 balení výrobku, a to v balení provedeném již výrobcem. Žádná skutečnost tak nenásvědčuje tomu, že by došlo k záměně či k manipulaci se zbožím. Z protokolu o zkoušce zároveň 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. Procesní pochybení celního úřadu spočívající v neumožnění účasti žalobkyně při odběru vzorků zboží tudíž nemohlo samo o sobě ovlivnit skutkové závěry a tím ani nemohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného.

Druhým důvodem pro nevěrohodnost tvrzení Generálního ředitelství cel a ing. D. H. měl být postup celních orgánů na podkladě nelegitimních a nelegálních instrukcí Generálního ředitelství cel ve vztahu ke zboží Golem, a to jak uvedla žalobkyně, „mimo řádný a zákonný proces“. Bezesporu lze žalobkyni přisvědčit v tom, že instrukce, pokyny či stanoviska vydávaná ve veřejné správě nemohou být nezákonná či nelegitimní. Krajský soud však obecně nepřezkoumává vnitřní instrukce, pokyny a stanoviska správních orgánů přijatá na interních poradách a ani je nemůže rušit. Soudní přezkum spočívá v přezkoumání postupu, který správní orgán aplikoval v tom kterém konkrétním správním (daňovém) řízení a zda případné pochybení správního orgánu mohlo mít (či mělo) vliv na zákonnost jím vydaného rozhodnutí. Jak je již popsáno shora, v nyní projednávané věci k určitému procesnímu pochybení došlo, nemělo však vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Rozhodně však žalobkyni nebylo upřeno, jak namítá, právo na spravedlivý proces tím, že by bylo Generálním ředitelstvím cel předem rozhodnuto, že bude sankcionována a že jí bude doměřena spotřební daň. Z listin dokumentujících průběh řízení je zřejmé, že proběhlo standardní řízení, ve kterém žalobkyni nebyla odepřena jí zákonem přiznaná práva (s výjimkou shora popsaného procesního pochybení) včetně využití možnosti opravných prostředků proti v průběhu řízení vydaným rozhodnutím.

Třetím důvodem pro nevěrohodnost tvrzení Generálního ředitelství cel a ing. D. H., který žalobkyně jmenovala, je zpochybnění CTL jako instituce, resp. ing. D. H., neboť vyhotovuje nepravdivé a účelově vykonstruované důkazní prostředky - znalecké posudky. Současně vyslovila pochybnosti o legitimitě a legalitě činnosti Generálního ředitelství cel, resp. celních orgánů, neboť dlouhodobě při své úřední činnosti porušují základní práva a svobody a jednají netransparentně se snahou zakrývat jimi spáchané nezákonnosti.

Pokud v celním řízení vznikne potřeba získání určitých odborných poznatků, je nezbytné, aby provedení potřebných analýz a vypracování znaleckého posudku 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. Oprávněnost celně technické laboratoře vydávat odborné posudky vyplývá z ustanovení § 3 odst. 4 písm. j) zákona č. 185/2004 Sb., ve znění v rozhodném období, dle kterého zabezpečovaly laboratorní zkoumání a analýzu vzorků zboží pro celní a daňové účely. Lze podotknout, že oprávněním celně technické laboratoře se zabýval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 24. 10. 2007 čj. 1 Afs 42/2007-53, v němž vyslovil, že skutečnost, že celně technické laboratoře jsou součástí organizační struktury celní správy, sama o sobě nesnižuje důkazní hodnotu jimi vypracovaných posudků. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku však současně uvedl, že posudky vypracované celně technickou laboratoří celní orgány nemohou považovat za důkazní prostředky vyšší důkazní síly než jiné znalecké posudky. Posudek vypracovaný celně technickou laboratoří je tedy jedním z možných důkazů. Použití odborného posudku celně technické laboratoře v daňovém řízení proto zásadně nic nebrání, neboť podle § 31 odst. 4 ZSDP lze jako důkazních prostředků užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení, přičemž provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem.

K argumentaci žalobkyně o „nepravdivých“ posudcích CTL ve vztahu k tabákovým výrobkům zn. KOTVA a HUNOR se krajský soud nemůže vyjádřit, neboť o tyto výrobky se v nyní projednávané věci nejednalo a nemá k nim tak žádné relevantní podklady. I kdyby však byly nesprávné a v návaznosti na to zrušena některá rozhodnutí celních orgánů, nebylo by možno na základě toho automaticky považovat i posudek v nyní projednávané věci za nesprávný či slovy žalobkyně „nepravdivý“. Krajský soud k tomu důrazně upozorňuje, že obviňování a napadání konkrétních pracovníků žalovaného z „defraudace“, lhaní a z jednání, které by naznačovalo zneužití jejich pravomoci, jak činí žalobkyně, ani následná polemika s tím, nepatří do oblasti správního soudnictví a tedy ani do žaloby proti správnímu rozhodnutí, pokud nejsou podložena podklady o konkrétním pochybení a potrestání příslušných pracovníků. Jestliže má žalobce poznatky na podporu těchto svých tvrzení, nechť se s nimi obrátí na orgány činné v trestním řízení.

Krajský soud se neztotožnil ani s názorem žalobkyně, že by postup celních orgánů byl „nepřípustnou zpětnou retroaktivitou právních předpisů“. Podstatná v nyní projednávané věci byla otázka, zda předmětný tabák prodáváný konečnému spotřebiteli k přímému použití (tabákový odpad FCV) byl či nebyl tabákem ke kouření (resp. zda jej bylo možné kouřit) a podléhal tak povinnosti značení tabákovou nálepkou. V této souvislosti žalobkyní zmiňovaná změna ustanovení § 101 zákona o spotřebních daních, konkrétně ustanovení jeho odstavce 6 účinného od 1. 1. 2007 (v němž byl jako tabák ke kouření definován také výrobek, který obsahuje zcela nebo

částečně i jiné látky než tabák a který splňuje ostatní podmínky uvedené v odstavci 3 písm. c/ nebo i výrobek v něm neuvedený, pokud je možné tento výrobek kouřit a je upravený pro prodej konečnému spotřebiteli), neměla na posouzení dané věci vliv. Již před touto změnou byl v ustanovení § 101 odst. 3 písm. c) jako tabák ke kouření definován mimo jiné tabákový odpad prodáváný konečnému spotřebiteli, který je možné kouřit. Přitom, jak podotkl žalovaný, ani polemika o tom, zda šlo o tabákový odpad, nemá pro věc význam. Tabákový odpad je jen jedním z tabáků ke kouření ve smyslu ustanovení § 101 odst. 3 písm. c) bodu 1. až 3. zákona o spotřebních daních. Ostatní tabáky ke kouření dle bodu 1. nebo 3. podléhají spotřební dani vždy. Rovněž skutečnost, zda změna odstavce 6 zmíněného ustanovení byla navržena celními orgány či někým jiným, je v dané věci zcela nepodstatná. Proto krajský soud neprováděl navržený výslech osob z Generálního ředitelství cel.

K námitce žalobkyně, že podle argumentace žalovaného by bylo možné považovat za předmět spotřební daně jako tabákový výrobek jakýkoliv materiál rostlinného původu stejných či podobných vlastností jako má tabák Golem, je nutno uvést, že posudek CTL potvrdil, že ve směsi Golem extra nebyl zjištěn kromě tabáku jiný rostlinný materiál ani cizorodé látky. Co je předmětem spotřební daně z tabákových výrobků pak definuje zákon o spotřebních daních, proto hypotetické úvahy žalobkyně o tom, že by se obdobně jako tabák Golem choval i jiný materiál rostlinného původu po naplnění dutinky s použitím pístové plničky Garant, jsou irelevantní. Totéž platí o úvaze, že pokud by byly použity původní částice tabáku nenarušené plněním do dutinky pístovou plničkou, což vzhledem k velikosti částic tabáku i cca 10 x 10 mm není jisté, že by byl výsledek zkoušky zřejmě jiný. Ke zkoušce kouření totiž byla použita právě pístová plnička dostupná na trhu pro běžné spotřebitelské kouření.

Závěrem je nutno dodat, že žalovanému nelze vytýkat argumentaci odkazující, případně citující, závěry z rozsudků Nejvyššího správního soudu. Byť žalobkyně nebyla účastníkem takových řízení, judikatura vrcholných soudů, tj. i Nejvyššího správního soudu, plní mimo jiné i funkci sjednocování rozhodovací praxe. Proto z ní bezpochyby oprávněně vycházejí při svém rozhodování nejen soudy nižších stupňů, ale i orgány veřejné správy, pokud se týká obdobné věci či řešení obdobné problematiky.

S ohledem na shora uvedené krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný náhradu nákladů nenárokoval a z obsahu správního spisu nevyplývá, že by mu v průběhu řízení před krajským soudem nějaké náklady vznikly.

P o u č e n í :

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům (§ 54 odst. 5 s. ř. s.).

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, který o ní také rozhoduje. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

V Hradci Králové dne 30. srpna 2012

JUDr. Jan Rutsch, v.r.
předseda senátu