



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Miroslavy Honusové v právní věci žalobkyně **L. P.**, v řízení zastoupené Mgr. Danielem Keprtou, advokátem se sídlem Ostrava-Moravská Ostrava, Dlouhá 6, proti žalovanému **Celnímu ředitelství Ostrava**, se sídlem Ostrava, nám. Sv. Čecha 8, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6.6.2007 č.j. 5393/06-1401-21, ve věci spotřební daně z tabákových výrobků,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalobkyně je povinna zaplatit České republice na náhradě nákladů řízení částku 475,- Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku na účet Krajského soudu v Ostravě č.ú. 19-4123761/0710, variabilní symbol 2239003610.

O d ů v o d n ě n í :**A.**

Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 6.6.2007 č.j. 5393/06-1401-21, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru Celního úřadu Ostrava ze dne 4.5.2006 č.j. 3156-04/06-1463-024, jímž správní orgán I. stupně (dále jen celní úřad) vyměřil žalobkyni v daňovém řízení spotřební daň z tabákových výrobků ve výši 166.320,- Kč.

B.

Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že ve dnech 2.2.2006 a 16.2.2006 provedli pracovníci Celního úřadu Šumperk kontrolu vozidla VW Transporter, při které byla zjištěna přeprava tabákových výrobků značky GOLEM EXTRA SMĚS. Vzhledem k pochybnostem o tom, zda tyto tabákové výrobky podléhají spotřební dani, došlo k jejich zajištění. Ze zajištěných tabákových výrobků byl odebrán vzorek, na základě kterého byl vypracován celně technickou laboratoří Generálního ředitelství cel odborný posudek ze dne 21.4.2006, z něhož vyplynulo, že se jedná o tabák ke kouření, který svými vlastnostmi splňuje podmínky podle § 101 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 31.12.2006 (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Celní orgány vykonávají státní správu na úseku sazebního zařazení zboží, proto lze podle názoru žalovaného konstatovat, že zatřídil-li celní orgán výrobek v odborném posudku pod danou podpoložku, je zatřídění závazné pro daňové řízení, správce daně i daňový subjekt. Námitka absence akreditace celně technické laboratoře Generálního ředitelství cel je tedy irelevantní. Generální ředitelství cel má navíc postavení znaleckého ústavu se zapsaným oborem znalecké činnosti laboratorní zkoumání a analýza tabáku. Celní úřad přitom v předmětném daňovém řízení vycházel z výše uvedeného odborného posudku. K žalobkyni předloženým posudkům a odborným stanoviskům znalce Ing. J. žalovaný uvedl, že tento znalec není znalcem pro obor tabák, ale pro obor potravinářství a chemie, proto byly „předložené listinné důkazy odmítnuty“. Odvolacími námitkami, které se týkaly jednotlivých kontrolních úkonů, okolností zajištění vybraných výrobků, odběru vzorků apod., se žalovaný nezabýval s odůvodněním, že předmětem daňového řízení je stanovení základu daně a vyměření daně z moci úřední. Uvedené námitky proto měla žalobkyně uplatnit u Celního úřadu Šumperk, který provedl kontrolu a zajištění zboží. Skutečnost, že celní úřad informoval žalobkyni o tom, že v projednávané věci bylo postupováno mimo jiné i podle vnitřních předpisů celní správy, nepovažuje žalovaný za protiprávní. V odvolacím řízení bylo dokazování doplněno znaleckým posudkem Státní zemědělské a potravinářské inspekce ze dne 31.5.2006, který jednoznačně potvrdil závěry o tom, že se jedná o tabák použitelný ke kouření a podléhající spotřební dani. Státní zemědělská a potravinářská inspekce přitom má akreditaci pro zkoušky tabáku. Uvedený znalecký posudek sice byl vypracován pro Celní ředitelství Hradec Králové a následně byl zaslán Policii České republiky, což ovšem nezakládá nezákonnost takto získaného důkazu. Žalovanému nepřísluší posuzovat žalobkyni zpochybňované metody expertíz, které použila Státní zemědělská a potravinářská inspekce. Cílem doplnění dokazování o posudek nezávislého

kontrolního orgánu bylo prokázat skutečnost, že posudky celních orgánů nejsou účelové, což se podařilo. Podle názoru žalovaného bylo prokázáno, že žalobkyně je osobou, která skladovala ve větším množství vybrané výrobky, aniž by prokázala jejich řádné zdanění, proto je plátcem spotřební daně podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních.

C.1.

Žalobkyně v žalobě uplatnila následující žalobní námitky:

- 1) Rozhodnutí celních orgánů byla vydána při zásadních procesních pochybeních a porušení základních zásad daňového řízení, kdy celní orgány neprokázaly bez pochybností, že předmětné zboží je vybraným výrobkem podle § 101 zákona o spotřebních daních. Odřapíkový tabák zakoupený pod obchodním názvem GOLEM EXTRA SMĚS není tabákem způsobilým ke kouření ani tabákovým odpadem.
- 2) Žalovaný se nevypořádal s jejími námitkami směřujícími k obsahu předkládací zprávy celního úřadu.
- 3) Žalovaný se nevypořádal s jejími námitkami proti důkazům použitým celním úřadem.
- 4) Výzva k podání daňového přiznání byla vydána v rozporu s čl. 2 Listiny základních práv a svobod, § 2 odst. 1 a 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), a § 9, § 18 a § 116 zákona o spotřebních daních bez relevantních podkladů, které by opodstatňovaly závěr, že se opravdu jedná o vybrané výrobky ve smyslu § 101 zákona o spotřebních daních.
- 5) O skutečnosti, že předmětné zboží není tabákovým výrobkem ve smyslu § 101 zákona o spotřebních daních, svědčí rovněž pravomocná rozhodnutí celních orgánů v jiných případech (Celní úřad Hradec Králové č.j. 1132/07-066100-021 a Celní ředitelství Hradec Králové č.j. 5884-02/07-060100-21).
- 6) Výzva k podání daňového přiznání je zmatečná a ukládá žalobkyni nesplnitelnou povinnost. Žalobkyně nemohla podat daňové přiznání, protože není provozovatelkou daňového skladu.
- 7) Nebyla provedena daňová kontrola, žalobkyně tak byla zkrácena zejména na právu kvalifikované obrany podle § 16 odst. 4 písm. f) ZSDP a na právu uplatnit námitky proti postupu pracovníků celního úřadu podle § 16 odst. 4 písm. d) ZSDP.
- 8) Celní úřad vyměřil účelově daň podle pomůcek, což vyplývá z předkládací zprávy. Za této situace ovšem žalovaný měl postupovat podle § 50 odst. 5 ZSDP, nikoliv podle § 50 odst. 6 ZSDP.
- 9) Celně technická laboratoř Generálního ředitelství cel nemá akreditaci zkušebních metod při zkoušení tabáku, proto je irrelevantní odkaz žalovaného na skutečnost, že Generální ředitelství cel má postavení znaleckého ústavu.
- 10) Postup celních orgánů při odběru vzorků zboží byl netransparentní, protože vzorky byly odebrány bez vědomí a účasti žalobkyně, které nebyl předán ani referenční vzorek.
- 11) Žalovaný se nevypořádal s jejími námitkami proti posudku Státní zemědělské a potravinářské inspekce.
- 12) Závěry celně technické laboratoře Generálního ředitelství cel a Státní zemědělské a potravinářské inspekce nejsou totožné, kdy podle celně technické laboratoře

- Generálního ředitelství cel předmětné zboží splňuje podmínky podle § 101 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona o spotřebních daních, zatímco Státní zemědělská a potravinářská inspekce kvalifikovala GOLEM EXTRA SMĚS podle § 101 odst. 3 písm. c) bod 1 zákona o spotřebních daních.
- 13) Státní zemědělská a potravinářská inspekce navíc není oprávněna kvalifikovat zboží ve smyslu zákona o spotřebních daních, protože podle zákona není správcem spotřební daně.
- 14) Kompetence celních orgánů na úseku sazebního zařazení zboží se vztahují na celní řízení. Celní orgány ovšem v projednávané věci vystupovaly v postavení správce spotřební daně.
- 15) Žalovaný se nedostatečně a účelově vypořádal s podklady, které předložila na podporu svých tvrzení. Např. znalecké posudky Ing. Jinocha odmítl pouze s tím, že Ing. Jinoch není znalcem z oboru tabákových výrobků.
- 16) V souvislosti se zajištěním zboží došlo k porušení § 15 odst. 7 věty třetí ZSDP (nebyla stanovena lhůta pro odstranění pochyb ohledně zajištěných věcí) v návaznosti na ust. § 115 odst. 3 větu druhou zákona o spotřebních daních.

C.2.

Žalovaný ve vyjádření navrhl zamítnutí žaloby jako nedůvodné, přičemž zdůraznil, že rozhodujícím kritériem pro stanovení daňové povinnosti u tabákových výrobků je způsob jejich spotřeby, resp. možnost nebo použitelnost ke kouření (humánní spotřeba). Celní orgány považují za prokázané s přihlédnutím k posudkům celně technické laboratoře Generálního ředitelství cel a Státní zemědělské a potravinářské inspekce, že se jedná o tabákové výrobky, u kterých vzniká povinnost spotřební daň přiznat a odvést, protože je lze spotřebovat kouřením. Žalovaný poukázal na dosavadní rozhodovací praxi Krajského soudu v Ostravě, podle které je nutno pojem „tabákový odpad“ vykládat tak, že se jedná o tabákový výrobek s původem v tabáku, resp. o vedlejší produkt jiného zpracování. Za tabák použitelný ke kouření je třeba považovat takový produkt, který lze ke kouření použít. Tuto vlastnost musí mít bez dalšího (krom běžného laického uživatelského) zpracování. Námitky žalobkyně proti posudkům celně technické laboratoře Generálního ředitelství cel a Státní zemědělské a potravinářské inspekce, které jednoznačně prokazují použitelnost předmětného tabáku ke kouření, jsou nepodložené a tendenční. Měl-li by soud přesto pochybnosti o zásadní otázce, zda se jednalo o tabákový výrobek použitelný ke kouření, navrhl žalovaný doplnit dokazování demonstrativní zkouškou při ústním jednání, kterou by provedli pracovníci celně technické laboratoře Generálního ředitelství cel na vzorku zajištěného zboží s tím, že tabák by za použití „plničky“ dutinek, která je využívána jako dostupná kuřácká potřeba, naplnili bez jakékoliv zvláštní úpravy nebo zpracování do cigarety a takto zhotovenou cigaretu by vykouřili. Daňová kontrola sice v projednávané věci nebyla provedena, žalobkyně ovšem nebyla zkrácena na právech vyplývajících z ust. § 16 ZSDP. Žalobkyni totiž bylo umožněno vyjádřit se ke všem zjištěným skutečnostem a také tohoto práva využila. V daném případě celní úřad stanovil daň nepochybně dokazováním, nikoliv podle pomůcek, protože vycházel ze známého množství zajištěného tabáku a zákonné sazby daně. Skutečnost, že vzorky zboží byly odebrány bez přítomnosti žalobkyně, sama o sobě nezpochybňuje výsledky analýzy celně technické laboratoře Generálního ředitelství cel.

C.3.

V replice k vyjádření žalovaného ze dne 16.4.2008 žalobkyně uvedla, že výklad ust. § 101 zákona o spotřebních daních ze strany žalovaného je formalistický a ústavně nekonformní. Dále je v rozporu s legislativní definicí tabákových výrobků podle Směrnice Rady 95/59/ES, v platném znění. Žalobkyně namítala, že kategorie „ostatní tabák“ podle § 101 odst. 3 zákona o spotřebních daních svým obsahem přesahuje okruh tabákových výrobků, který je definován ust. čl. 2 bod 1 a čl. 5 Směrnice Rady 95/59/ES. Uvedená směrnice tak nebyla řádně transponována do vnitrostátního práva. Tvzení žalovaného, že není rozhodné, zda je předmětný tabák určen ke kouření či nikoliv, je v rozporu s uvedenou směrnicí. Základní podmínky pro přímý účinek uvedené směrnice jsou tak v daném případě splněny. Tvzení celních orgánů, že předmětnou tabákovou surovinu lze vykouřit bez složitějších úprav za použití pístové plničky dutinek Garant, je třeba odmítnout, protože předmětnou tabákovou surovinu nelze do plničky Garant naplnit a cigaretu následně vykouřit bez úprav, které nenaruší charakter, resp. strukturu částí tabákové listové plochy. Při připuštění argumentace žalovaného by bylo možno postihnout spotřební daní jako tabákový výrobek i tabákové listy v přírodním stavu nebo listy jakékoliv jiné rostliny (např. čaj), které by po změně rozhodných fyzikálních vlastností mohly být naplněny do dutinek. Předmětná tabáková surovina pochází z cíleného procesu tzv. odžilování, při kterém jsou tabákové listy zbavovány žil (řapíků) a při kterém dochází k vzniku částic listové plochy různé velikosti. Jedná se o tabák nezpracovaný, který není způsobilý ke kouření. Podle posudku Státní zemědělské a potravinářské inspekce v jiné věci ze dne 11.11.2005, který se rovněž týkal tabákové suroviny GOLEM EXTRA SMĚS, „nelze jednoznačně určit, zda je možné označit vzorek jako tabákový odpad“. Z posudku celně technické laboratoře Generálního ředitelství cel není zřejmé, v jakých technických a funkčních parametrech se pístová plnička Garant odlišuje od pístových plniček, které měla celně technická laboratoř k dispozici v roce 2002, ve kterém vydala posudek, podle něhož se nejedná o tabákový odpad a není jej možno kouřit. Argumentace celních orgánů, že Generální ředitelství cel je znaleckým ústavem, je zavádějící, protože žádný z celních orgánů není oprávněn posuzovat tabákové výrobky jako takové. Generální ředitelství cel podle seznamu znaleckých ústavů není – na rozdíl od příslušných soudních znalců fyzických osob – oprávněno posuzovat a hodnotit tabákové výrobky. Generální ředitelství cel je v seznamu znaleckých ústavů zapsáno pro obor potravinářství, a to mimo jiné se specializací na „laboratorní zkoumání a analýzu potravin, lihu, tabáku a surovin pro jejich výrobu“, což nelze zaměňovat se samostatným oborem „tabákové výrobky“. Celní úřad se omezil na pouhé konstatování, že se jedná o neoznačené tabákové výrobky, aniž by jakkoliv specifikoval skutková zjištění a své právní úvahy. V rámci řádného procesu nepostačí před stanovením daně pouhé zaslání výzvy k podání daňového přiznání, a to za situace, kdy žalobkyně uvedla v protokolu o ústním jednání ze dne 23.2.2006 konkrétní důvody, proč předmětné zboží nepovažuje za tabákový výrobek. Nejpozději v této fázi proto měl celní úřad zahájit daňovou kontrolu, což neučinil a rovnou přistoupil k vyměření daně platebním výměrem, který neobsahoval odůvodnění. Z platebního výměru není zřejmé, zda daň byla stanovena dokazováním nebo pomůckami. Po vydání platebního výměru v rámci ústního jednání dne 6.6.2006 celní úřad žalobkyni sdělil, že platební výměr byl vydán s ohledem na plnění interních stanovisek vydaných nadřízenými orgány, tj. Generálním ředitelstvím cel

pod č.j. 2005/1988/23, č.j. 2005/3496/23 a č.j. 2005/4386/23. Z toho vyplývá, že o věci bylo rozhodnuto předem bez řádně vedeného řízení a že celními orgány byla porušena zásada dvojinstančnosti daňového řízení. Celní úřad před vydáním platebního výměru žádné dokazování neprováděl a v rozporu s ust. § 49 odst. 5 ZSDP se v předkládací zprávě nevypořádal s odvolacími námitkami. Z obsahu předkládací zprávy je rovněž zřejmé, že celní úřad stanovil daň podle pomůcek, a to podle uvedených stanovisek Generálního ředitelství cel. Pro stanovení daně podle pomůcek ovšem nebyly splněny zákonné podmínky. Zcela absurdně pak působí snaha žalovaného přesvědčit soud o tom, že daň byla celním úřadem vyměřena na základě dokazování. Posudek celně technické laboratoře Generálního ředitelství cel byl postoupen celnímu úřadu až dne 5.6.2006 (tj. po vydání platebního výměru), což sám uvádí v předkládací zprávě. Celní úřad tedy neměl v době vydání platebního výměru žádné relevantní podklady, které by opodstatňovaly vyměření spotřební daně z tabákové suroviny GOLEM EXTRA SMĚS. Žalobkyně tím byla zkrácena na právu na spravedlivý proces. V této souvislosti žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.3.2008 sp. zn. 9 Afs 137/2007¹⁾.

C.4.

Ve vyjádření ze dne 1.10.2009 žalobkyně uvedla následující:

- a) Námitka porušení zásady dvojinstančnosti daňového řízení nebyla dosud řádně vypořádána. Celní orgány obou stupňů postupovaly na základě předem určeného výsledku daňového řízení (určeného Generálním ředitelstvím cel). Prvostupňové daňové řízení i odvolací řízení bylo celními orgány vedeno toliko formálně, na čemž nemůže nic změnit ani to, že odvolací orgán je podle § 50 odst. 3 ZSDP oprávněn sám odstraňovat vady prvostupňového řízení. Ze strany celních orgánů došlo k porušení čl. 2 odst. 2, čl. 4 odst. 1, čl. 11 odst. 5, čl. 36 odst. 1 a čl. 38 odst. 2 Listina základních práv a svobod. Celní orgány postupovaly k dosažení sledovaného cíle (doměření spotřební daně z druhově určeného zboží) na základě nelegitimních instrukcí, kdy Generální ředitelství cel stanovilo bez řádného procesu prostřednictvím „stanovisek“ podřízeným útvarům, že ze zboží označeného jako „Golem“ musí být vyměřena spotřební daň, neboť se jedná o tabákový výrobek podléhající povinnosti značení tabákovými nálepkami. Proto je nerozhodné, že žalovaný v odvolacím řízení formálně ve vztahu k dopředu určenému výsledku „odstraňoval“, nikoliv odstranil, vady prvostupňového řízení. „Dokazování“ deklarované žalovaným nesplňuje zákonem stanovená kritéria pro řádný a spravedlivý proces, protože žalovaný toliko formálně „zastřel“ excesy prvostupňového správce daně a řízení ukončil tak, aby bylo dosaženo Generálním ředitelstvím cel stanovenému výsledku. Rovněž posudky celně technické laboratoře Generálního ředitelství cel jsou přizpůsobeny předem učiněnému závěru Generálního ředitelství cel.
- b) Rozhodnutí o předběžném opatření ze dne 2.2.2006 č.j. 887/06-0962-03-01 vydal Celní úřad Šumperk podle § 115 odst. 1 a 3 zákona o spotřebních daních. Z dikce ust. § 115 odst. 1 a 3 zákona o spotřebních daních vyplývá, že tento institut je přípustný pouze v situaci, kdy kontrolní orgán je schopen v okamžiku probíhající kontroly jasně ustanovit, že předmět kontroly je bez pochybností tabákovým

1) všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz

výrobkem podléhajícím spotřební dani. Celní úřad Šumperk ovšem v daném případě nevěděl s jistotou, že se o tabákové výrobky skutečně jedná. S tím souvisí další nesprávný postup Celního úřadu Šumperk, kdy při faktické aplikaci § 115 zákona o spotřebních daních nebylo postupováno podle odstavce 3 tohoto ustanovení, dle kterého je kontrolní činnost součástí kontroly prováděné v rámci správy daní a uplatní se zde postup pro zajištění věci při správě daní. Celní úřad Šumperk při svém úkonu dne 2.2.2006 směřoval ke kontrole značení tabákových výrobků a činil tak nepochybně v rámci správy spotřebních daní. Za této situace měl postupovat v rámci řádného zákonného procesu a pro zajištění zboží pro účel dalšího řízení měl využít institut zajištění věci podle § 15 odst. 7 ZSDP. S tím je však spojena povinnost deklarovat pochybnosti o řádném splnění daňových povinností a poskytnout lhůtu k odstranění takových pochybností (§ 15 odst. 7 věta třetí ZSDP). Místně příslušný celní úřad pak měl uplatnit řádný proces, a to daňovou kontrolu podle § 16 ZSDP. Celní úřad Šumperk postupoval zásadním způsobem v rozporu se zákonem, když žalobkyni své pochybnosti ani jejich důvody nedeklaroval a zboží v situaci, kdy nevěděl, zda se o vybraný výrobek vůbec jedná, s odkazem na § 115 zákona o spotřebních daních zajistil.

- c) Obsah protokolu o zajištění ze dne 2.2.2006 č.j. 887/06-0962-03, předcházející samotnému rozhodnutí o zajištění zboží, svědčí taktéž o tom, že vůči žalobkyni bylo postupováno na základě nelegitimních pokynů z nadřízeného celního ředitelství. Lze pak jen s obtížemi očekávat, že případná odvolací řízení budou probíhat objektivně a v mezích zákona.
- d) Odběr vzorků celními orgány byl uskutečněn bez vědomí a přítomnosti žalobkyně, což tento úkon zatížilo vadou, která celý postup celních orgánů znevěrohodňuje, neboť není zajištěna autentičnost vzorků. Tvzení celních orgánů, že tato vada neměla vliv na zákonnost dalšího postupu, je účelové. Postup celního úřadu při odběru vzorků byl v rozporu se služebním předpisem č. 41/2004, jenž upravuje technologii odběru vzorků a jenž má povahu závazného vnitřního aktu řízení. Celní orgány jej při své správní praxi ve standardních případech uplatňují. Postup celních orgánů vůči žalobkyni tak by zatížen svévolí.
- e) Žalobkyně, přestože si je vědoma usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14.4.2009 č.j. 8 Afs 15/2007-75¹⁾ (ve kterém je prezentováno, že odvolací orgán může změnit v odvolacím řízení způsob stanovení daně z pomůcek na dokazování), je přesvědčena, že není v souladu se zákonem, zůstane-li v platnosti prvostupňové rozhodnutí celního úřadu ze dne 4.5.2006 č.j. 3156-04/06-1463-024. Z obsahu napadeného rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že explicitně nezákonné postupy celního úřadu nepojmenovává a nehovoří explicitně o odstraňování vad prvostupňového daňového řízení. Byl by tak konvalidován postup celního úřadu, porušující hrubým způsobem ústavní práva žalobkyně.
- f) Posudek Státní zemědělské a potravinářské inspekce ze dne 31.5.2006 nebyl celními orgány opatřen v souladu se zákonem, proto ho nelze použít. Vypracování posudku zadalo Celní ředitelství Hradec Králové usnesením ze dne 3.4.2006 č.j. 5402/06-0601-34 o přibrání Státní zemědělské a potravinářské inspekce jako znaleckého ústavu podle § 105 odst. 1 trestního řádu. Z ust. § 89 odst. 1 trestního řádu vyplývá, že přibrání znaleckého ústavu je možné až po zahájení trestního stíhání. Pan Robert Kafka však byl obviněn až následně po vypracování tohoto posudku, proto neměl možnost uplatňovat procesní práva obviněného, např. podle § 105 odst. 3 trestního řádu vznést námitky proti osobě znalce

či proti formulaci položených otázek. V rozhodnutí o přibrání znaleckého ústavu přitom byly otázky kladeny tendenčně, s akcentem na sledovaný výsledek, když např. v úvodu je uvedeno, že „... předmětem znaleckého posudku jsou tabákové výrobky ...“.

- g) K naplnění suroviny do cigaretové dutinky pomocí pístové plničky a jejímu následnému „kouření“ v soudní síni žalobkyně uvedla, že závěr, že se jedná o tabák ke kouření coby vybraný tabákový výrobek, vychází z těchto tří kritérií:

- 1) jedná se o tabák,
- 2) je v balení po 150 gramech a
- 3) materiál lze kouřit (byť se značnými obtížemi a nepřesvědčivě).

Uvedená tři kritéria jsou však vytvořena mimo platný právní rámec a na jejich základě nelze přijmout závěr, že se jedná o tabák ke kouření ve smyslu § 101 odst. 3 písm. c) bod 1 zákona o spotřebních daních. Při tomto výkladu právních předpisů by byl předmětem spotřební daně list nebo jeho část (v sušeném stavu) z jakékoli rostliny. Při aplikaci práva Společenství neobstojí opomenutí pojmů o rozdílu mezi pojmy „zpracovaný – manufactured“ a „nezpracovaný – unmanufactured“ tabák, a to proto, že směrnice 95/59/ES se vztahuje jen a pouze na tabák „zpracovaný – manufactured“, tedy na „tabákové výrobky – tobacco products“. Způsob „prokazování“ způsobilosti materiálu ke kouření tak, jak byl užit před krajským soudem, nemůže obstát, neboť provedenou „zkoušku tzv. kouření“ není možno vzhledem ke způsobu a okolnostem jejího provedení hodnověrně opakovat a zajistit tím její kontrolovatelnost a opakované dosažení totožných výsledků, což je pro nezpochybnitelný závěr o použitelnosti ke kouření zásadní. Není možné použít jako důkaz způsoby či metody, které nejsou obhajitelné při nezávislém posuzování, jak tomu bylo v posuzované věci, kdy způsob provedení závisí zcela na libovůli toho, kdo tzv. „zkoušku“ provádí. Zhojit takovouto míru subjektivity posuzování je možné či dokonce nutné při tzv. senzorických zkouškách. Postupy, které byly při „zkoušce tzv. kouření“ zaměstnancem žalovaného užity, jsou irelevantní při posuzování dané věci, protože nelze při opakování „kouření“ naplněním různých částí stejného materiálu do cigaretové dutinky vzhledem k individuální manipulaci osobou zkoušejícího při absenci normativu, stanovícího kritéria pro takové počínání, zajistit, aby parametry (množství plněného materiálu, soudržnost materiálu naplněného v dutince, síla tahu při kouření apod.) přípravy toho, co má být kouřeno, byly stejné a opakovaně empiricky měřitelné. Zmiňovaný důkaz byl proveden účelově žalovaným, kdy krajský soud odmítl sám provést obdobný důkaz, popřípadě osobou zajištěnou žalobkyní. Při provádění tohoto důkazu osobou s jiným procesním zájmem či osobou zcela nezávislou by mohl být výsledek zcela jiný. Jinak řečeno, jiná osoba by i při použití stejného materiálu mohla dospět k závěru, že tímto materiálem naplněnou dutinku kouřit nelze, neboť takto zhotovená cigareta např. zhasíná či při jejím zhotovování dochází k roztržení papíru dutinky. Právě vysoká míra individuálních odchylek při takové činnosti činí takový pokus pochybným a jeho výsledky nevěrohodnými. Navíc v důsledku nezákonného postupu celních orgánů při odběru vzorků již nelze zpětně hodnověrně ztotožnit tento materiál se zbožím zajištěným u žalobkyně.

- h) Právní úprava dané problematiky nebyla jasná a dostatečně přehledná, kdy samotné celní orgány neměly v období let 2002 až 2009 jasno, zda předmětné zboží hodnotit jako tabákový výrobek. Není přípustné, aby daňová povinnost ze zajištěného zboží byla konstituována na základě zákona při tak

značné míře právní nejistoty pro žalobkyni coby adresáta právních norem, navíc nekonzistentními a vzájemně rozpornými postupy celních orgánů.

C.5.

U jednání dne 5.10.2009 žalobkyně uvedla, že proti rozhodnutí o předběžném opatření podle § 115 odst. 1 a 3 zákona o spotřebních daních není odvolání přípustné, proto proti rozhodnutí Celního úřadu Šumperk ze dne 2.2.2006 č.j. 887/06--0962-03-01 odvolání nepodala, přestože v poučení tohoto rozhodnutí bylo uvedeno, že odvolání může podat. Dále zdůraznila, že rozhodnutí o předběžném opatření je jako rozhodnutí předběžné povahy vyloučeno ze soudního přezkumu, proto může uplatňovat námitky proti tomuto rozhodnutí až v rámci přezkoumávání zákonnosti rozhodnutí ve věci samé. Z důvodů, které uvedla v písemném vyjádření ze dne 1.10.2009, má za to, že rozhodnutí o předběžném opatření bylo vydáno v rozporu se zákonem a proto jsou nezákonná i všechna navazující rozhodnutí. Pro případ, že by krajský soud dospěl k jinému názoru, poukázala na to, že s ohledem na názor Nejvyššího správního soudu vyslovený ve zrušujícím rozhodnutí je třeba se zabývat námitkami týkajícími se autenticity vzorku použitého při dokazování, byť se Nejvyšší správní soud v obecné rovině ztotožnil se závěry krajského soudu. V tomto směru žalobkyně opětovně zdůraznila, že nebyla přítomna při odběru vzorku, nebyl jí předán referenční vzorek a za této situace je znevěrohodněn celý další postup dokazování. Žalobkyně navrhovala doplnit dokazování opakováním demonstrativní zkoušky kouření, a to osobou zajištěnou žalobkyní, případně soudem, a to za použití materiálu, který bude ztotožněn s materiálem zajištěným u žalobkyně.

C.6.

Žalovaný reagoval dále podáním ze dne 6.1.2011, v němž uvedl, že:

- v souladu se zněním zákona o spotřebních daních vykonávaly v r. 2006 celní orgány nejen správu spotřební daně z tabáku, ale současně zajišťovaly i kontrolní činnost dle § 115 zákona o spotřebních daních. Takto běžně dochází ke kontrolám, při nichž je zjištěno, že zákonem uložená povinnost značení podle § 114 zákona o spotřebních daních nebyla splněna, což vede k následnému zajištění tabákových výrobků a řízení o správním trestání. Nicméně následně může vzniknout i důvodné podezření, že dotčené výrobky nebyly řádně zdaněny, což vede k předání podnětu příslušnému správci spotřební daně k zahájení daňového řízení výzvou na daňový subjekt k podání daňového přiznání. Stejně tak v případě prvotního zajištění tabákových výrobků pro absenci stanovených průvodních dokladů anebo prokázání zdanění podle § 42 odst. 1, 2 zákona o spotřebních daních může následně na základě provedení důkazů a zjištění náležitých okolností o nakládání s vybranými výrobky celní orgán dospět k závěru, že jednání dotčené osoby naplňuje skutkovou podstatu správního deliktu. V případě předmětných tabákových výrobků zajištěných podle § 115 odst. 3 zákona o spotřebních daních bylo vedeno i zvláštní řízení o správním trestání. Dále zdůrazňuje, že námitka proti zajištění nebyla předmětem odvolání žalobkyně z 6.6.2006, poprvé byla uplatněna až v doplnění odvolání ze dne 10.7.2006, kdy žalovaný na tam uvedené námitky v napadeném rozhodnutí reagoval. Případné spory o postup kontrolujícího celního úřadu při zajištění sice mohou

následně zasáhnout do vyměřovacího řízení, ale jen tak, že by zpochybnilly ve smyslu § 31 ZSDP zajištěné důkazní prostředky nebo vlastní provedení důkazů. Žalobkyně měla prokazatelně možnost své námitky uplatnit v řízení o správním deliktu; konečným rozhodnutím zde nebyl předmětný platební výměr, ale rozhodnutí celního úřadu ve věci správního deliktu.

- tabák, který byl postoupen ke zkoušce kouření provedené krajským soudem je tabákem, o kterém je nyní rozhodováno, když napadené rozhodnutí se vztahuje nejen na zboží zajištěné u žalobkyně dne 2.2.2006, ale i na zboží zajištěné u ní dne 16.2.2006, z něhož zkoušený vzorek pochází. K oběma zásilkám byly založeny identické doklady – faktura č. 2006005 a dodací list č. L 03/2006.

C.7.

Žalobkyně dále reagovala podáním ze dne 23.9.2011. V něm uvedla, že:

- α) první část nového vyjádření žalovaného spočívá fakticky v polemice se závazným právním názorem vysloveným v rozsudku ze dne 29.4.2010 č.j. 9 Afs 117/2009-202¹⁾. Jestliže je rozhodnutí o zajištění zboží vydané podle § 115 zákona o spotřebních daních vyloučeno ze soudního přezkumu, pak je třeba, aby bylo přezkoumáno nyní. Žalovaný ve svém vyjádření směřuje k jakémusi účelovému a nelegitimnímu oddělení kontrolní činnosti od správy daní. V posuzované věci je však zřejmé, že úkony provedené celními orgány vůči žalobkyni dne 2.2.2006 s odkazem na § 115 zákona o spotřebních daních byly základem pro vyměření daně. Podle žalobkyně nelze s úspěchem tvrdit, že platební výměr zahrnující m.j. i zboží zajištěné žalobkyni 2.2.2006 není meritorním rozhodnutím ve věci;
- β) postup uplatněný vůči žalobkyni je netransparentní. Je skutečností, že celní orgány postupují ve vztahu ke zboží GOLEM SMĚS EXTRA v rozporu se závaznými právními předpisy a nekorektně, a to nikoli ojediněle, o čemž svědčí i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.3.2008 č.j. 9 Afs 137/2007-59¹⁾, rozsudek Krajského soudu v Ústí n.L. ze dne 19.7.2007 č.j. 15 Ca 184/2006-42, rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20.3.2009 č.j. 10 Ca 243/2008-71 aj. Není povinností adresátů správního práva, aby byli nuceni strpět opakované a systematické nezákonné působení správních orgánů. Jejich činnost tak neodpovídá minimálním standardům dobré veřejné správy a lze ji označit obecně za nedůvěryhodnou a odporující ústavním mantinelům výkonu veřejné moci (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.12.2010 č.j. 9 Afs 59/2010-58¹⁾);
- γ) je skutečností, že celní orgány v posuzovaném případě odebraly vzorky bez vědomí a přítomnosti nejen žalobkyně, ale i řidiče, k čemuž došlo bez příčiny, kterou by zavedla žalobkyně nebo řidič. Celní orgány zde postupovaly v rozporu s vlastním interním předpisem (SP 41/2004). Žalobkyni ani řidiči tak nebylo zajištěno, aby odběr vzorků proběhl způsobem, jenž by zajistil totožnost odebraných vzorků. Proto žalobkyně nepovažuje za věrohodné údaje uvedené v posudku celně technické laboratoře. Předmětné vzorky tak nelze považovat za relevantní podklad pro stanovení daně, neboť je celní orgány získaly netransparentním a nezákonným způsobem, realizovaným zcela mimo stanovená pravidla a v zásadě znemožňujícím ověření autenticitu vzorku jinak, než pouhým tvrzením celních orgánů. Není v reálných možnostech žalobkyně prokázat, že předmětné vzorky byly celními orgány zmanipulovány, když celní správa je

uzavřený systém, v němž je pro subjekty mimo něj stojící prakticky nemožné odhalit a doložit pečlivě zakrývané protiprávní postupy, které mají být bez legitimního důvodu utajeny;

- δ) výsledky zkoušek provedených na tabáku zajištěném 16.2.2006 nelze bez dalšího vztahovat i na tabák zajištěný 2.2.2006, když – bez ohledu na shodné senzorické posouzení obou zásilek – stojí jen na slovu celních orgánů, že zboží demonstrované před krajským soudem je zbožím pocházejícím z předmětné dodávky, a to i přes skutečnost, že číslo vzorku (0962-06-02-001) odebraného ze zboží zajištěného 2.2.2006 je uvedeno v posudku celně technické laboratoře.

C.8.

Žalobkyně dále v podání ze dne 29.2.2012, ve znění upřesnění ze dne 20.3.2012 a doplnění učiněného k výzvě soudu u dnešního jednání učinila následující důkazní návrhy:

- 1) k věrohodnosti vyslechnutého svědka Ing. D. H.
 - a) rozhodnutí Celního ředitelství Hradec Králové ze dne 5.5.2009 č.j. 5948-2/2009-060100-21,
 - b) rozhodnutí Celního úřadu Svitavy ze dne 17.8.2009 č.j. 5943/2009-116400-21, a
 - c) rozhodnutí Celního úřadu Svitavy ze dne 17.8.2009 č.j. 5442/2009-116400-21, k čemuž doplnila skutková tvrzení tak, že minimálně ve dvou případech vydal Ing. D. H. posudky s nepravdivým závěrem o tom, že zkoumané vzorky jsou tabákovým odpadem podle § 101 odst. 3 písm. c) bodu 2. ZSD. Osoba tohoto svědka je tak podle žalobkyně nevěrohodná a jím podaná svědeckví jsou účelová, vedena zájmy celní správy, nikoli snahou o skutečné zjištění stavu věci. Předmětnými rozhodnutími byla nařízena obnova řízení, kdy původní rozhodnutí byla změněna ve prospěch daňových subjektů;
- 2) k otázce, že předmětné zboží není vybraným výrobkem podle ZSD:
 - a) – c) důkazy, jak byly pod těmito písmeny u č. 1) shora již uvedeny,
 - d) rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 9.2.2009 sp. zn. 6 T 1/2008, kde byl p. Kavka v souvislosti s distribucí předmětného zboží společností L.T.B.C. spol. s r.o. shledán nevinným;
 - e) rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 5.12.2007 č.j. 22 Ca 351/2006-29,
 - f) rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 5.12.2007 č.j. 22 Ca 171/2006-28,
 - g) rozhodnutí Celního ředitelství Olomouc ze dne 4.2.2008 č.j. 891/08-13601-21,
 - h) rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava ze dne 19.2.2008 č.j. 227-02/08-140100-21,
 - i) rozhodnutí Celního úřadu Ostrava ze dne 8.4.2008 č.j. 3925/08-146300-010,
- 3) k otázce, že totéž zboží je duplicitně zdaňováno jak u žalobkyně, tak u jejích dodvatelů a u hlavních distributorů zboží:
 - d) důkaz, jak byl pod tímto písmenem u č. 2) shora již uveden,
 - j) rozhodnutí Celního ředitelství Hradec Králové ze dne 28.12.2006 č.j. 15362-07/06-0601-21;
 - k) dotaz u Generálního ředitelství cel, zda v souvislosti se spotřební daní z tabákových výrobků distribuovaných pod obchodními názvy Golem a Cézár byla prvotním distributorům L.T.B.C. spol. s r.o. nebo Erik Machart, s.r.o., či dalším distributorům Mgr. P. B. nebo P. B., vyměřena, doměřena a zaplacená spotřební daň z tabákových výrobků za daňové období

- roku 2004 a roku 2005, příp. zda u těchto osob byla provedena daňová kontrola či jiný kontrolní úkon, s dalšími doplňujícími dotazy;
- 4) k otázce, že celní orgány postupují ve srovnatelných případech odlišně: d), e), f), k) důkazy, jak byly shora pod těmito písmeny uvedeny,
- 5) k otázce, že celní správa diskriminuje žalobkyni, když postupuje v jejím případě jinak, než u dovozce uvedeného zboží, který zboží uvádí na trh, a proto nepostupuje v souladu se zásadou řádné správy: d), k) důkazy, jak byly shora pod těmito písmeny uvedeny.

D.

Krajský soud v Ostravě již ve věci rozhodoval rozsudkem ze dne 23.4.2008 č.j. 22 Ca 275/2007-46, kdy žalobu zamítl. Toto rozhodnutí krajského soudu však bylo zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26.6.2009 č.j. 9 Afs 88/2008-99¹⁾.

Krajský soud dále o věci rozhodoval rozsudkem ze dne 5.10.2009 č.j. 22 Ca 275/2007-130, i ten však byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 29.4.2010 č.j. 9 Afs 117/2009-130¹⁾.

E.

Krajský soud proto znovu přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu [§ 75 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších změn a doplnění (dále jen „s.ř.s.“)], a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

F.

Správní soudnictví je ovládáno dispoziční a koncentrační zásadou, tj. žalobce může žalobní body podle § 71 odst. 2 věty třetí s.ř.s. rozšiřovat jen do konce lhůty pro podání žaloby. K žalobním bodům, které byly uplatněny později, nemůže soud přihlížet. Po lhůtě pro podání žaloby lze pouze upřesňovat či podrobněji rozvádět žalobní body uplatněné do konce lhůty pro podání žaloby. Napadené rozhodnutí žalovaného bylo žalobkyni doručeno dne 11.6.2007. Žalobu proti rozhodnutí správního orgánu lze podle § 72 odst. 1 s.ř.s. podat ve lhůtě dvou měsíců po doručení rozhodnutí správního orgánu. Vzhledem k tomu se krajský soud nemohl zabývat žalobními body, které žalobkyně zcela nově uplatnila až v replice k vyjádření žalovaného ze dne 16.4.2008. Žalobkyně poprvé až ve shora uvedené replice namítala rozpor definice „ostatního tabáku“ podle § 101 odst. 3 zákona o spotřebních daních se Směrnicí Rady 95/59/ES. Žalobkyni přitom nic nebránilo, aby tento žalobní bod uplatnila již v žalobě. Navíc krajský soud nad rámec k námitce rozporu definice „ostatního tabáku“ podle § 101 odst. 3 zákona o spotřebních daních se Směrnicí Rady 95/59/ES uvádí, že spotřební daň nebyla žalobkyni doměřena z důvodu zařazení předmětného zboží do kategorie „ostatní tabák“. Krajský soud se rovněž nemohl zabývat žalobními body, které žalobkyně zcela nově uplatnila až ve vyjádření ze dne 1.10.2009, a to nezákonným opatřením znaleckého posudku Státní zemědělské a potravinářské inspekce ze dne 31.5.2006 [viz ad f)] a nepřípustností

doměření spotřební daně žalobkyni z důvodu neurčitosti a nepřehlednosti právní úpravy [viz ad h]). Dále se krajský soud nemohl zabývat ani námitkami žalobkyně o dvojím zdanění téhož zboží, o rozdílném postupu celní správy v obdobných případech a o diskriminaci žalobkyně, když ani tyto námitky žalobkyně v zákonné lhůtě pro podání žaloby neuplatnila. S ohledem na to, že těmito žalobními námitkami se soud zabývat nemohl, zamítl i důkazní návrhy, které k nim žalobkyně učinila.”

G.

Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že ve dnech 2.2.2006 a 16.2.2006 provedli pracovníci Celního úřadu Šumperk kontrolu vozidla žalobkyně VW Transporter RZ 3T5 1312. Ve vozidle bylo přepravováno zboží označené jako GOLEM EXTRA SMĚS, a to dne 2.2.2006 1120 ks v balení po 150g a dne 16.2.2006 420 ks v balení po 150g.

K oběma případům byly jako doklady o zboží předloženy dodací list č. L 03/2006, faktura č. 2006005 a výdajový pokladní doklad ze dne 18.1.2006.

K zajištění předmětného zboží došlo na základě dvou různých rozhodnutí Celního úřadu Šumperk, a to rozhodnutí o předběžném opatření ze dne 2.2.2006 č.j. 887/06-0962-03-01, vydaného podle § 115 odst. 1 zákona o spotřebních daních v návaznosti na § 115 odst. 3 téhož zákona s tím, že při provádění kontroly zaměřené na značení tabákových výrobků bylo dne 2.2.2006 zjištěno skladování, resp. přeprava shora uvedeného zboží bez tabákové nálepky a existuje tak důvodné podezření, že došlo k porušení § 114 odst. 2 zákona o spotřebních daních a dále rozhodnutí o zajištění vybraných výrobků ze dne 17.2.2006 č.j. 1206/06-0962-25, vydaného podle § 42 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních s tím, že v rámci místního šetření bylo dne 16.2.2006 při kontrole přepravy vybraných výrobků zjištěno, že tyto výrobky byly dopravovány spolu s doklady o prodeji, ve kterých byly uvedeny nesprávné a nepravdivé údaje. U jednání dne 23.2.2006 před Celním úřadem Šumperk žalobkyně namítala, že zboží nepodléhá spotřební dani, kdy předložila fakturu ke zboží od dodavatele L.T.B.C spol. s r.o., ve které bylo uvedeno, že „tato nezpracovaná surovina není zatížena spotřební daní, není určena ke kouření, ani k němu nabízena“. Žalobkyně dále předložila závaznou informaci o sazebním zařazení zboží vydanou dne 25.3.2002 Ministerstvem financí – Generálním ředitelstvím cel, podle které celně technická laboratoř rozbořem vzorku výrobku GOLEM EXTRA SMĚS zjistila, že „se jedná o odřapíkový tabák typu Virginia, který není možno kouřit; nejedná se o tabákový odpad; při pokusech o zhotovení modelové cigarety bylo zjištěno, že cigaretu nelze zhotovit; předložený vzorek nelze kouřit ani v dýmce“. Žalobkyně také předložila znalecký posudek Ing. J. J., podle jehož závěrů jsou vzorky zboží GOLEM EXTRA SMĚS odžilovaným, nefermentovaným, vzduchem sušeným tabákem typu Virginia, zcela nezpůsobilým ke kouření. Celní úřad Šumperk dne 24.3.2006 postoupil věc místně příslušnému Celnímu úřadu Ostrava k zahájení daňového řízení.

Celní úřad výzvou ze dne 19.4.2006 vyzval žalobkyni podle § 40 ZSDP wk podání daňového přiznání ke spotřební dani z předmětného zboží ve lhůtě 10 dnů s tím, že je podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních plátcem spotřební daně, neboť neprokázala, že se jedná o výrobky zdaněné nebo nepodléhající

povinnému značení. Žalobkyně na výzvu reagovala podáním ze dne 27.4.2006, ve kterém uvedla, že neexistuje žádný důkaz, který by potvrzoval, že předmětné zboží je vybraným výrobkem, proto vykázala spotřební daň ve výši nula. Celní úřad poté platebním výměrem ze dne 4.5.2006 vyměřil žalobkyni spotřební daň z tabákových výrobků podle § 101 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona o spotřebních daních ve vztahu k předmětnému zboží ve výši 166.320,- Kč. Následně dne 5.6.2006 byl celnímu úřadu postoupen odborný posudek celně technické laboratoře Generálního ředitelství cel ze dne 21.4.2006, která na základě zkoušky vzorku, který byl z předmětného zboží odebrán dne 7.2.2006 v nepřítomnosti žalobkyně, dospěla k závěru, že „předložený vzorek je tabákový zbytek (odpad) v originálním balení pro drobný prodej. Vzorek je tvořen plošnými nepravidelnými zlomky vyžilovaných i nevyžilovaných tabákových listů. Vzhledem k neustálému vývoji v oblasti analýzy a zkoumání tabáku a tabákových výrobků a na základě nových poznatků používá CTL nový typ pístové plničky dutinek Garant, což umožňuje lépe posoudit vhodnost tabáku ke kouření. Daný vzorek lze naplnit do cigaretové dutinky, kterou je možné kouřit. Vzorek nelze kouřit v lulce ani po ručním ubalení do cigarety. Vzorek dle CTL splňuje svými vlastnostmi znění § 101 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona o spotřebních daních“. V rámci ústního jednání dne 6.6.2006 celní úřad žalobkyni sdělil, že výzva k podání daňového přiznání a platební výměr byly vydány „s ohledem na plnění interních stanovisek vydaných nadřízenými orgány, tj. Generálním ředitelstvím cel pod č.j. 2005/1988/23, č.j. 2005/3496/23 a č.j. 2005/4386/23“, podle kterých „tabákové směsi Golem jsou předmětem spotřební daně“. Žalobkyně současně předložila celnímu úřadu odborná stanoviska znalce Ing. J. J., podle kterých jsou posudky celně technické laboratoře Generálního ředitelství cel nerelevantní, odborně nedostatečně podložené s nízkou až žádnou vypovídací schopností.

Proti platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání (doplněné podáním ze dne 10.7.2006) s argumentací obdobnou jako v žalobě. Celní úřad postoupil odvolání žalovanému předkládací zprávou ze dne 2.8.2006, ve které mimo jiné konstatoval, že k vydání platebního výměru došlo „na základě zjištění základu daně správcem podle pomůcek, které má k dispozici i bez součinnosti subjektu, a to dle stanoviska GŘC č.j. 2005/1988/23 a podpůrně stanoviska GŘC č.j. 2005/3496/23 s uvedením, že tabákové výrobky s označením GOLEM EXTRA SMĚS jsou vybraným výrobkem dle ustanovení § 101 odst. 3 písm. c) bod 2 a tudíž podléhají spotřební dani z tabákových výrobků“. Dne 18.8.2006 žalobkyně nahlédla do správního spisu a téhož dne doplnila odvolání o námitky týkající se zejména obsahu předkládací zprávy. V odvolacím řízení bylo dokazování doplněno o znalecký posudek Státní zemědělské a potravinářské inspekce ze dne 31.5.2006 (vypracovaný pro účely trestního řízení a vyžádaný od Policie ČR), podle kterého vzorky zboží GOLEM EXTRA SMĚS vykazují vlastnosti jinak děleného tabáku (zlomky tabákových listů různé šířky a délky) použitelného ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování s tím, že v průběhu zkoušení nebyly zjištěny žádné překážky nebo okolnosti, které by posuzované zboží činily nevhodným ke kouření či k výrobě tabákových výrobků. Z posudku se podává, že zboží bylo naplněno do cigaretových dutinek a bylo provedeno mechanické nakuřování na rutinním analytickém nakuřovacím přístroji, který simuluje kouření cigaret kuřákem, a používá se ke stanovení obsahu nikotinu, dehtu a oxidu uhelnatého v kondenzátu kouře. Po tomto doplnění dokazování byla žalobkyně výzvou ze dne 31.10.2006 vyzvána,

aby se seznámila s podklady pro rozhodnutí o odvolání, což žalobkyně učinila dne 14.11.2006. Žalobkyně se k podkladům pro rozhodnutí vyjádřila podáním ze dne 13.12.2006, v němž uplatnila námitky zejména proti znaleckému posudku Státní zemědělské a potravinářské inspekce, a to proti způsobu získání tohoto důkazu, použitým metodám analýzy vzorků a závěrům posudku. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání žalobkyně zamítl s odůvodněním, jehož podstatný obsah je uveden výše.

H.

Žalobní námitky lze rozdělit do dvou skupin, a to na námitky procesněprávní a hmotněprávní.

H.1.

K procesním námitkám krajský soud uvádí, že je nutno přisvědčit žalobkyni, že celní úřad vydal výzvu k podání daňového přiznání a poté i platební výměr bez relevantních podkladů, které by prokazovaly, že předmětné zboží je tabákovým výrobkem podléhajícím spotřební dani. Celní úřad totiž, jak sám připustil u ústního jednání dne 6.6.2006 a v předkládací zprávě, vycházel pouze z interních stanovisek vydaných nadřízenými orgány, a to Generálním ředitelstvím cel pod č.j. 2005/1988/23, č.j. 2005/3496/23 a č.j. 2005/4386/23, které však nelze považovat za důkaz ani pramen práva. Interní stanoviska (vnitřní předpisy, instrukce či vnitřní normativní akty) upravují pouze vnitřní chod a organizaci správy a zavazují pouze v rámci hierarchie správy (srov. blíže Hendrych, D., Správní právo – obecná část. Právníké učebnice. Praha: C.H. Beck / SEVT, 1994, str. 37). Na interní předpisy či stanoviska se proto nelze odvolávat při odůvodnění rozhodnutí. Navíc uvedená interní stanoviska Generálního ředitelství cel nejsou součástí předloženého správního spisu. Odborný posudek celně technické laboratoře Generálního ředitelství cel ze dne 21.4.2006 byl celní úřadu postoupen až dne 5.6.2006, tj. po vydání platebního výměru ze dne 4.5.2006 č.j. 3156-04/06-1463-024.

Tato pochybení celního úřadu ovšem podle názoru krajského soudu nemohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Žalovaný totiž tato procesní pochybení celního úřadu v rámci odvolacího řízení napravil tím, že žalobkyni dal po shromáždění všech podkladů možnost, aby se k nim mohla vyjádřit, což také žalobkyně učinila zejména podáním ze dne 13.12.2006. Žalobkyně tedy měla možnost vyjádřit se ke skutkové i právní stránce věci, tj. mohla efektivně bránit svá práva a oprávněné zájmy, a to v souladu se základními zásadami daňového řízení. Rovněž samotná skutečnost, že žalobkyni byla platebním výměrem vyměřena spotřební daň, aniž by byla u žalobkyně provedena daňová kontrola podle § 16 ZSDP, nemohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Jak již konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31.8.2004 č.j. 5 Afs 16/2004-60, publikovaném pod č. 437/2005 Sb. NSS¹⁾, pojem daňové kontroly ve smyslu § 16 ZSDP nelze ztotožňovat s pojmem daňového řízení. Daňová kontrola však není ani samostatným řízením, nýbrž – podle svého systematického zařazení v ZSDP – je dílčím procesním postupem odehrávajícím se v rámci daňového řízení.

Účelem daňové kontroly je v souladu s § 16 odst. 1 ZSDP zjistit nebo prověřit základ daně nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Daňová kontrola je zpravidla zahájena sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly. Ukončena je sepsáním a podepsáním zprávy o daňové kontrole, tedy souboru relevantních poznatků z daňové kontroly vyplynuvších. Tuto zprávu nelze pokládat za rozhodnutí, neboť na jejím základě nejsou daňovému subjektu ukládány povinnosti nebo přiznáváno právo ve smyslu § 32 ZSDP, ale za pouhý podklad pro případné vydání rozhodnutí v daňovém řízení, tj. platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru. Daňová kontrola je tedy svou povahou procesem kontrolním, a nikoliv rozhodovacím.

Podle ZSDP je druhým stadiem daňového řízení – po řízení přípravném – řízení vyměřovací. Vyměřovací řízení je spojeno s institutem daňových přiznání. Daňové přiznání je přitom pro oblast daňového řízení návrhem na zahájení řízení. Daňové přiznání vyjadřuje povinnost uvést předepsaným způsobem všechny skutečnosti potřebné pro výpočet daně. Daňové řízení je řízením, kde zákon neponechává na vůli daňové subjektu, zda učiní návrh na jeho zahájení nebo ne. Naopak podle § 40 odst. 1 ZSDP má povinnost podat daňové přiznání každý, komu to ukládá zákon, nebo koho k tomu správce daně vyzval. Výzva správce daně k podání daňového řízení tedy může založit povinnost podat daňové přiznání i pro ty, jimž ji zákon neukládá.

V projednávané věci vyzval celní úřad jako správce daně žalobkyni k podání daňového přiznání ke spotřební dani z předmětného zboží výzvou ze dne 19.4.2006. Vzhledem k tomu žalobkyně měla podle § 40 odst. 1 ZSDP povinnost daňové přiznání podat. Navíc výzva k podání daňového přiznání ze dne 19.4.2006 nebyla odůvodněna tím, že by žalobkyně byla provozovatelkou daňového skladu, ale tím, že skladovala ve větším množství vybrané výrobky, aniž by prokázala, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné [§ 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních], proto jí jako plátcí daně vznikla podle § 9 odst. 3 písm. e) zákona o spotřebních daních povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit.

Žalobkyně nebyla tím, že k vyměření daně platebním výměrem došlo, aniž by byla zahájena a provedena daňová kontrola, zkrácena na právu na spravedlivý proces. Ze ZSDP nevyplývá, že by k vyměření daně platebním výměrem nebo doměření daně dodatečným platebním výměrem mohlo dojít pouze na základě výsledků daňové kontroly podle § 16 ZSDP. Jedná se pouze o jeden z možných podkladů pro případné vydání rozhodnutí v daňovém řízení, tj. platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru. Odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.3.2008 sp. zn. 9 Afs 137/2007¹⁾ není případný. Nejvyšší správní soud sice v tomto rozhodnutí v souladu s předcházejícím rozsudkem téhož soudu sp. zn. 1 Afs 60/2005, publikovaným pod č. 938/2006 Sb. NSS¹⁾, konstatoval, že daň nelze vyměřit pouze na základě výsledků získaných při vyhledávací činnosti (§ 36 ZSDP) a při místním šetření (§ 15 ZSDP). Současně však zdůraznil, že vyvodit závěr o unesení či neunesení důkazního břemene a následně pak i závěr o existenci daňové povinnosti lze jen tehdy, pokud byl ze strany státní moci veden řádný proces (řádné důkazní řízení), a to při zachování všech práv, která jsou zákonem garantována.

Z výše uvedeného lze dovodit, že ve vyměřovacím řízení se musí daňové orgány řídit základními zásadami daňového řízení a pravidly při dokazování, které jsou zakotveny v § 2 a § 31 ZSDP. Musí dát daňovému subjektu prostor k unesení důkazního břemene ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP, také jej analogicky podle § 16 odst. 4 písm. f) a odst. 8 ZSDP a v souladu se zásadou součinnosti zakotvenou v § 2 odst. 2 a 9 ZSDP musí seznámit s výsledkem dokazování a před ukončením vyměřovacího řízení mu dát prostor se k tomuto výsledku a způsobu jeho zjištění vyjádřit, popř. navrhnout jeho doplnění. Řádné důkazní řízení tedy lze v rámci vyměřovacího řízení vést bez toho, aniž by bylo nutné zahájit a provést daňovou kontrolu. Je nepochybné, že postup, který celní úřad jako správce daně v souzené věci zvolil, takové požadavky nesplňoval. Žalovaný však v rámci odvolacího řízení v souladu s ust. § 50 odst. 3 ZSDP tyto vady řízení odstranil.

Rovněž Nejvyšší správní soud ve shora uvedeném zrušujícím rozsudku ze dne 26.6.2009 č.j. 9 Afs 88/2008-99¹⁾ posoudil jako nedůvodné námitky žalobkyně, že žalovaný jako odvolací orgán nemohl zhojit nezákonný postup celního úřadu, neboť jeho činnost bezezbytku nahrazoval a nedodržel tak dle žalobkyně právní kontinuitu založenou na principu zákonnosti a dvojinstančnosti daňového řízení.

Nejvyšší správní soud v tomto směru uvedl, že „skutečnost, že žalovaný odvolací orgán z procesních důvodů nezrušil napadené rozhodnutí a nevedl nové řízení tak, jak stěžovatelka de facto požaduje, nevede sama o sobě k závěru nezákonného postupu žalovaného, a to i přesto, že vyměření spotřební daně probíhalo mimo rámec daňové kontroly a stěžovatelka do vydání nepravomocného platebního výměru nebyla přítomna celé řadě úkonů.

Správní orgány se nemohou nikterak zprostit své povinnosti jednat při správě daně v daňovém řízení v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, jež je zakotvena v § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Proto také v daňovém řízení odvolací orgán není vázán jen návrhy odvolatele, ale může v případě, kdy vyjdou v průběhu odvolacího řízení najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, k těmto při svém rozhodování přihlídnout. Dále je oprávněn daňové řízení doplňovat a odstraňovat vady řízení, to může činit odvolací orgán sám nebo prostřednictvím správce daně prvního stupně (§ 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků). Stav, kdy dokazování za účasti daňového subjektu probíhá až v odvolacím řízení, jistě není žádoucí, pro souzenou věc je však podstatné, zda tato skutečnost zasáhla do stěžovatelčiných práv takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost rozhodnutí o vyměření daně.

Vzhledem k tomu, že zákon o správě daní a poplatků nestanoví, kdy je na místě, aby řízení doplnil sám odvolací orgán a kdy tak má učinit prostřednictvím správce daně prvního stupně, je na jeho úvaze, kterou možnost zvolí, vždy se tak musí ovšem díť v rámci odvolacího řízení. Z toho lze dovodit, že postup odvolacího orgánu, kdy sám odstraní vady prvostupňového řízení, doplní dokazování a odvolání zamítne, není v rozporu se zákonem, a to bez ohledu na to, o jak rozsáhlé doplnění řízení se jedná. Podstatné totiž je, že i při doplnění řízení musí být respektováno právo daňového subjektu na součinnost, přestože toto právo bude zpravidla lépe zajištěno při doplnění řízení v dosahu daňového subjektu, tedy u správce daně

prvního stupně, nelze říci, že pokud se tak nestalo, jednal odvolací orgán v rozporu se zákonem a zásadou dvojinstančnosti daňového řízení.

Rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí a vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je totiž vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu v řízení, které jeho vydání předcházelo, proto odstraní správce daně prvního stupně autoremedurou (§ 49 odst. 1 zákona o správě daní poplatků) nebo odvolací orgán postupem podle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14.4.2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75).

V projednávané věci bylo postupováno dle § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a z hlediska postavení stěžovatelky považuje zdejší soud za podstatné, že žalovaným odvolacím orgánem bylo respektováno její právo na součinnost a stěžovatelka mohla tudíž plně uplatnit svá procesní práva. Za dané situace proto není opodstatněné dovolávat se rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19.3.2008, pod sp. zn. 9 Afs 137/2007. Ze správního spisu je totiž zřejmé, že celý postup správce daně směřoval ke kontrole zdanění skladovaných vybraných výrobků a přestože z jeho strany došlo k závažným pochybením, v návaznosti na postup žalovaného odvolacího orgánu (v jehož rámci se stěžovatelka seznámila se spisovým materiálem, vyjádřila k provedeným důkazům, opakovaně své odvolání doplnila atd.) nelze říci, že by stěžovatelka byla krácena na svých právech garantovaných zákonem, zejména pak na právu kvalifikované obrany tak, jako tomu bylo v případě shora citovaného rozsudku. Ostatně stěžovatelka ani žádné konkrétní procesní právo, které by v jejím případě bylo porušeno, neuvedla, neboť opakovaně poukazovala pouze na pochybení ze strany celního úřadu, která však byla, jak správně uvedl krajský soud, zhojena postupem odvolacího orgánu, jenž provedl řádné dokazování vycházejíc přitom z toho, že základním procesním předpisem je zákon o správě daní a poplatků, podle kterého celní orgány při správě daní postupují, ledaže by sám zákon o spotřebních daních stanovil jinak (viz § 138 zákona o spotřebních daních, který výslovně stanoví, že v řízení ve věcech upravených tímto zákonem se postupuje podle zvláštního právního předpisu upravujícího správu daní, pokud tento zákon nestanoví jinak).

Krajský soud proto vyhodnotil jako nedůvodné žalobní námitky ad 3), 4), 6) a 7), které žalobkyně dále upřesnila či podrobněji rozvedla ve vyjádření ze dne 1.10.2009 ad a) a e).

H.2.

Jako nedůvodnou krajský soud posoudil rovněž žalobní námitku ad 2). Pokud správce daně o odvolání podle § 49 odst. 1 a odst. 2 ZSDP sám nerozhodne, postoupí odvolání spolu s výsledky doplněného řízení, s úplným spisovým materiálem a s předkládací zprávou odvolacímu orgánu k rozhodnutí (§ 49 odst. 4 ZSDP). Ust. § 49 odst. 5 ZSDP stanoví náležitosti předkládací zprávy s tím, že musí obsahovat zejména údaje, zda nejde o odvolání nepřípustné nebo opožděné, shrnutí výsledků doplněného řízení, stanovisko ke všem důvodům odvolání a návrh na výrok

rozhodnutí o odvolání. Z citovaných ustanovení je zřejmé, že smyslem a účelem předkládací zprávy je shrnout výsledky přípravy odvolacího řízení a vytvořit tak odvolacímu orgánu takové podmínky, aby bez dalšího mohl přistoupit k rozhodnutí o odvolání. Případné nedostatky předkládací zprávy však nemohou nic změnit na tom, že odvolací orgán je podle § 50 odst. 3 ZSDP povinen přezkoumat odvoláním napadené rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání, přitom může výsledky daňového řízení doplňovat, odstraňovat vady řízení anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně. Za této situace nemohou mít případné nedostatky předkládací zprávy, stejně jako skutečnost, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí případně nevypořádal s odvolacími námitkami, které se týkaly obsahu předkládací zprávy, vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí o věci samé.

H.3.

Nedůvodná je také žalobní námitka ad 8). Stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem tam, kde daň nelze stanovit dokazováním (§ 31 odst. 5 ZSDP). Rozdíl mezi daní stanovenou dokazováním a podle pomůcek je v míře spolehlivosti a přesnosti stanovené daně, neboť daň stanovenou na základě pomůcek lze vždy určit jen s jistou mírou pravděpodobnosti (jedná se o její kvalifikovaný odhad). Rozdíl je i v postavení daňového subjektu, jehož procesní práva jsou v případě postupu podle pomůcek do určité míry omezena a který zejména nemá možnost užití pomůcky vyvracet či zpochybňovat, s výjimkou případů, kdy jsou pomůcky založeny na podstatně odlišných skutkových základech, a tudíž ani funkci pomůcek v konkrétním případě splňovat nemohou.

Z povahy věci v daném případě nepřicházelo v úvahu stanovení daně podle pomůcek. Základem spotřební daně u tabáku je totiž jeho množství vyjádřené v kilogramech (§ 102 odst. 4 a § 104 odst. 1 zákona o spotřebních daních). Množství tabáku GOLEM EXTRA SMĚS, které bylo zajištěno ve dnech 2.2.2006 a 16.2.2006, je přitom z obsahu správního spisu jednoznačně zřejmé. Spotřební daň tedy bylo možno stanovit přesně. Spornou byla pouze otázka, zda předmětné zboží je tabákem ke kouření podléhajícím spotřební dani či nikoliv. Za této situace nelze dospět k jinému závěru, než že celní úřad – přes shora uvedená pochybení – stanovil spotřební daň dokazováním. Na tomto závěru nemůže nic změnit skutečnost, že celní úřad v předkládací zprávě mylně označil interní stanoviska Generálního ředitelství cel za pomůcky. Žalovaný proto správně v odvolacím řízení postupoval podle § 50 odst. 6 ZSDP, nikoliv podle § 50 odst. 5 ZSDP.

H.4.

Další skupinu představují námitky směřující proti zajištění zboží u žalobkyně [č. 10) a 16) ve spojení s vyjádřením žalobkyně z 1.10.2009 ad b) a d) a s jejím podáním ze dne 23.9.2011 ad α), β) a γ)].

Podstatou těchto námitek je otázka, zda v dané situaci vůbec bylo možno použít pro zajištění žalobkynina zboží rozhodnutí o předběžném opatření podle § 115 odst. 3 zákona o spotřebních daních. Nelze totiž přehlížet rozdíl mezi zajištěním tabákových výrobků pomocí rozhodnutí o předběžném opatření podle § 115 zákona o spotřebních daních a pomocí rozhodnutí o zajištění podle § 42 zákona

o spotřebních daních, kdy zajištění (§ 42) představuje univerzální procesní institut, který lze uplatnit při naplnění zákonem předpokládaných podmínek u všech vybraných výrobků (minerálních olejů, lihu, piva, vína, meziproductů i tabákových výrobků), oproti tomu předběžné opatření (§ 115) představuje specifický procesní institut, který má zajistit, aby nedošlo ke zmaření účelu řízení před vydáním rozhodnutí ve věci samé, kdy jeho aplikace má v kontextu zákona o spotřebních daních místo jen v rámci kontroly značení tabákových výrobků [část druhá (zvláštní ustanovení), hlava V. (daň z tabákových výrobků), § 115] a v rámci kontroly dodržování zákazu prodeje lihovin a tabákových výrobků [část třetí (omezení prodeje lihovin a tabákových výrobků), § 134] (srov. zrušovací rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.4.2010, str. 216-217).

Podle § 115 odst. 2 zákona o spotřebních daních kontrolu značení tabákových výrobků provádějí kontrolní orgány obdobným postupem jako ostatní kontrolní činnost vykonávanou podle zvláštních právních předpisů, které stanoví jejich působnost. Kontrolní nález obsažený ve zprávě o kontrole se považuje pro potřeby tohoto zákona za důkaz pro řízení o přestupku nebo o jiném správním deliktu.

Podle § 115 odst. 3 zákona o spotřebních daních pokud jsou při provádění kontroly podle odstavce 2 zjištěny neznačené tabákové výrobky, vydá kontrolní orgán 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. Nelze-li rozhodnutí o zajištění neznačených tabákových výrobků předat při kontrole jejich držiteli, zakládá se toto rozhodnutí jako nedoručitelné ve spise.

Z uvedených zákonných ustanovení je zřejmé, že institut předběžného opatření podle § 115 odst. 3 zákona o spotřebních daních lze užít jen za situace, kdy byla řádně zahájena daňová kontrola, k čemuž však u žalobkyně v okamžiku zajištění podle obsahu spisu nedošlo.

Celní orgány tak pochybily a postupovaly nezákonně, rozhodly-li o zajištění zboží způsobem podle § 115 zákona o spotřebních daních, nikoli postupem podle § 42 téhož zákona, který je aplikovatelný i bez předchozího zahájení daňové kontroly.

Poškodily přitom i práva žalobkyně jako účastnice daňového řízení, pokud jí ani prostřednictvím kontrolované osoby neumožnily přítomnost při odběru vzorků a nepředaly jí referenční vzorek. Krajský soud žalobkyni přisvědčuje v tom, že tímto postupem založily celní orgány závažné pochybnosti o autenticitě odebraného vzorku, když tvrzení celních orgánů o této skutečnosti nelze prakticky nijak ověřit.

Krajský soud, shledav tyto vady řízení, které předcházely vydání napadeného rozhodnutí, se zaměřil dále na otázku, zda tato pochybení celních orgánů mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s.].

Jak již krajský soud konstatoval, uvedená pochybení zakládají pochybnosti o tom, zda vzorky podrobené dalšímu zkoumání (ať už celně technickou laboratoří či přímo před soudem) jsou skutečně vzorky, které byly zajištěny u žalobkyně.

Jak však krajský soud detailně rozebírá dále v části H.5.c. tohoto rozsudku, nemá žádné pochyby o shodě vlastností testovaných produktů, a to zejména po doplnění dokazování provedením výsledku svědků Ing. D. H. (k otázce jeho věrohodnosti viz část H.5.c. tohoto rozsudku) a Ing. P. C., ze kterých vyplývá, že při zkoumání vzorků zboží GOLEM SMĚS EXTRA v letech 2000-2007 šlo o vzorky, které byly po celou dobu velmi podobné až totožné. I přes shora uvedená pochybení celních orgánů je nutno zdůraznit, že podle protokolů o zajištění z 2.2.2006 i 16.2.2006 podepsaných žalobkyní samotnou bylo zajištěno zboží GOLEM SMĚS EXTRA, kdy samotnou tuto skutečnost žalobkyně po celou dobu správního ani soudního řízení nezpochybňovala.

Krajský soud dále dodává, že podmínkou doměření spotřební daně, jak k němu došlo v posuzovaném případě, není podle § 40 a násl. ZSDP či podle jakýchkoli ustanovení zákona o spotřebních daních předchozí zajištění zboží, ale toliko zjištění jeho existence.

Krajský soud na podkladě těchto úvah uzavírá, že pochybení celních orgánů (vady řízení), jak byla shora konstatována, nebyla v posuzovaném případě způsobila ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí (vyměření spotřební daně z existentního zboží, které bylo v dispozici žalobkyně), proto tato pochybení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. krajský soud nepokládá za důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí.

H.5.

Žalobní námitky ad 1), 5) a 9) až 15) se týkaly otázky, zda předmětné zboží je tabákem ke kouření podléhajícím spotřební dani či nikoliv.

H.5.a.

Podle § 101 odst. 3 písm. c) zákona o spotřebních daních se pro účely tohoto zákona rozumí tabákem ke kouření

1. řezaný nebo jinak dělený tabák, kroucený nebo lisovaný do desek a způsobilý ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování,
2. tabákový odpad prodáváný konečnému spotřebiteli, který nespadá pod písmena a) a b) a který je možné kouřit, nebo
3. tabák ke kouření obsahující více než 25 % hmotnosti tabákových částic užších než 1 mm; jedná se o jemně řezaný tabák určený pro ruční výrobu cigaret.

Krajský soud v souladu s dosavadní rozhodovací činností (srov. rozsudky zdejšího soudu ze dne 13.6.2007 č.j. 22 Ca 229/2005-68, ze dne 16.8.2007 č.j. 22 Ca 233/2005-51, ze dne 1.11.2007 č.j. 22 Ca 507/2006-43 a ze dne 12.3.2009 č.j. 22 Ca 242/2008-24) zdůrazňuje, že s ohledem na to, že pojem „tabákový odpad“ podle § 101 odst. 3 písm. c) bod 2 zákona o spotřebních daních není právními předpisy definován, je třeba tento pojem vykládat tak, jak je jazykově obecně chápán. Tabákový odpad nepochybně (aby byl „tabákový“) musí mít svůj původ v tabáku a (aby byl „odpadem“) musí vzniknout jako vedlejší produkt jiného zpracování. Tabákový odpad tedy lze obecně definovat jako materiál mající svůj původ a podstatné vlastnosti v tabáku, který vznikl odpadem při zpracování tabáku. Tabákový odpad, který „je možné kouřit“, je takový tabákový odpad, který lze

ke kouření použít. Tuto vlastnost musí mít bez dalšího (krom běžného laického uživatelského) zpracovávání, když tento pojem nezahrnuje v sobě obsahově žádné zpracovávání. Je-li totiž předmětem spotřební daně jen tabákový odpad prodáváný konečnému spotřebiteli, pak ho musí být schopen ke kouření použít právě tento konečný spotřebitel, a to bez asistence dalších osob, natož průmyslových zpracovatelů.

Podle § 101 odst. 3 písm. c) bod 1 zákona o spotřebních daních se tabákem ke kouření rozumí mimo jiné rovněž jinak dělený tabák způsobilý ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování. Pojem „tabák způsobilý ke kouření“ je podle názoru krajského soudu nutné za použití jazykového výkladu vykládat z obsahového a významového hlediska stejně jako pojem „tabák, který je možné kouřit“. Rozdíl mezi oběma shora uvedenými kategoriemi tabáku ke kouření tedy spočívá jednak v tom, že u jinak děleného tabáku není stanovena podmínka, že musí být prodáván konečnému spotřebiteli, a jednak v původu či způsobu vzniku. Zatímco tabákový odpad vzniká jako vedlejší produkt jiného zpracování tabáku, tak za jinak dělený tabák je třeba z povahy věci považovat takový tabák, který pochází z cíleného procesu, při kterém jsou tabákové listy děleny, a to jiným způsobem než řezáním, na částice o různé velikosti.

H.5.b.

Mezi účastníky bylo sporné, zda tabák GOLEM EXTRA SMĚS je „tabákovým odpadem“ a dále zda je ho možné kouřit (zda je způsobilý ke kouření).

Všichni zpracovatelé odborných posudků (celně technická laboratoř Generálního ředitelství cel, Státní zemědělská a potravinářská inspekce a Ing. J.) se shodli na popisu vzhledu tabáku GOLEM EXTRA SMĚS (nepravidelné zlomky odřapíkováných a vyžilovaných tabákových listů různé šířky a délky) a dále na tom, že tento tabák nelze kouřit při ručním ubalení do cigaretového papírku a při naplnění do dýmky (lulky). Mezi zpracovateli jednotlivých odborných posudků ovšem byl spor, zda uvedený tabák lze kouřit při naplnění do cigaretových dutinek, což je jeden z běžných způsobů spotřeby tabáku ke kouření. Proti sobě stály na jedné straně odborný posudek celně technické laboratoře ze dne 21.4.2006 (*„vzorek byl naplněn do cigaretové dutinky pomocí pístové plničky dutinek Garant s tím, že takto zhotovenou cigaretu lze kouřit“*) a znalecký posudek Státní zemědělské a potravinářské inspekce (*„vzorek byl naplněn do cigaretové dutinky a bylo provedeno mechanické nakuřování na rutinním analytickém nakuřovacím přístroji, který simuluje kouření cigaret kuřákem, s tím, že v průběhu zkoušení nebyly zjištěny žádné překážky nebo okolnosti, které by posuzované zboží činily nevhodným ke kouření či k výrobě tabákových výrobků“*) a na druhé straně odborné stanovisko znalce Ing. J. (*„z tabáku nelze vyrobit provazce, kterými by bylo možno naplnit dutinky tak, aby vznikl funkční tabákový výrobek způsobilý ke kouření“*).

Vzhledem k tomu, že ze znaleckého posudku Státní zemědělské a potravinářské inspekce není zcela zřejmé, jakým způsobem byl tabák naplněn do cigaretových dutinek, zda byl vzorek kouře při mechanickém nakuřování získán jedním tahem, nebo bylo rovněž zkoumáno, hoří-li zhotovená cigareta dále i při přerušení tahu (což je však pro užití konečným spotřebitelem jedna

z rozhodujících vlastností), a dále vzhledem k námitkám žalobkyně, že předmětný tabák nelze pomocí pístové plničky Garant do cigaretové dutinky naplnit a zhotovenou cigaretu kouřit bez dalšího podstatného (nikoliv jen běžného laického uživatelského) zpracování, považoval krajský soud za vhodné doplnit dokazování praktickou zkouškou naplnění tabáku do cigaretové dutinky a následným vykouřením takto zhotovené cigarety.

H.5.c.

Při praktické zkoušce byl použit vzorek tabáku GOLEM EXTRA SMĚS zajištěný u žalobkyně (viz žádost žalovaného o zajištění vzorku ze dne 8.4.2008 a postoupení vzorku Celním úřadem Šumperk z téhož dne).

Krajský soud nemá pochyb o totožných vlastnostech tohoto vzorku pocházejícího ze zboží zajištěného u žalobkyně dne 16.2.2006 se zbožím zajištěným u žalobkyně dne 2.2.2006 [námitka obsažená v podání žalobkyně ze dne 23.9.2011, ad ō)]. Z dokladů předložených samotnou žalobkyní, a to z dodacího listu č. L 03/2006, faktury č. 2006005 a výdajového pokladního dokladu ze dne 18.1.2006, je zcela evidentní, že zboží pochází z téže zásilky, aniž by bylo jakkoli jednotlivě tříděno či rozdělováno. Jedná se o zboží shodně balené, se shodným názvem, od téhož dodavatele. Proto je krajský soud přesvědčen, že zboží zajištěné u žalobkyně dne 16.2.2006 je co do svých vlastností zcela totožné se zbožím, které bylo u žalobkyně zajištěno dne 16.2.2006 a z něhož pochází i zkoušený vzorek.

Předcházející zrušovací rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.4.2010 č.j. 9 Afs 117/2009-202¹⁾ a též jiná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu v obdobných věcech (např. rozsudek ze dne 28.8.2009 č.j. 7 Afs 86/2009-125¹⁾ či rozsudek ze dne 12.5.2010 č.j. 1 Afs 71/2009-113¹⁾) nevytvářejí rozhodovací praxi, která by zcela vylučovala ukončení vyměřovacího řízení vydáním platebního výměru pro situace, kdy zkoumané zboží není to, které bylo zjištěno u daňového subjektu, ovšem za situace, kdy nejsou o shodě vlastností testovaných produktů žádné důvodné pochybnosti. V takovém případě je na celních orgánech, aby prokázaly, že všechny zkoumané vzorky jsou svým složením shodné se zbožím zjištěným u daňového subjektu. Takové závěry vyplývají nejen z již uvedených skutečností, ale též z výsledku Ing. D. H., bývalého pracovníka celně technické laboratoře, který ve svém výsledku uvedl, že s testováním tabáku GOLEM EXTRA se setkává zhruba od r. 2004; za tu dobu se neseťkal s tím, že by mezi testovanými výrobky byly velké rozdíly, vlastnosti všech předložených vzorků tohoto zboží byly prakticky stejné. Odlišnost spočívala jedině v tom, že cca. do poloviny roku 2005 se nepodařilo vzorky vykouřit, obrat nastal pořízení nové plničky GARANT, od té doby již všechny vzorky kouřit šly. Svědek si nepamatoval, že by kdy došlo k jinému výsledku. Obdobně vypovídal i svědek Ing. P. C. (pracovník Státní zemědělské a potravinářské inspekce), pokud uvedl, že v laboratoři SZPI byly desítky vzorků tohoto zboží zkoušeny v průběhu let 2000-2007, zkoumané vzorky byly vždy velmi podobné až totožné svým charakterem, ani on si nevzpomněl na žádné zásadní rozdíly²⁾.

2) pouze na okraj krajský soud dodává, že obdobné závěry po podobně provedeném dokazování učinil již i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12.5.2010 č.j. 1 Afs 71/2009-119¹⁾

Pokud žalobkyně namítala nevěrohodnost svědka Ing. D. H., tuto dovozovala toliko z toho, že tento svědek jako pracovník celně technické laboratoře posoudil i v jiných věcech vzorky zboží jako tabákový odpad ve smyslu § 101 odst. 3 písm. c) bod 2. ZSD. Žalobkyně nenamítala, že by tento svědek vzorky zaměnil, s nimi nezákonně manipuloval, tyto nesprávně popsal, atd. Napadá tedy jen úvahu svědka Ing. D. H. o podřazení zjištěného skutkového stavu pod příslušná ustanovení zákonného předpisu. Namítané důvody nevěrohodnosti tohoto svědka soud vyhodnotil jako zcela nezpůsobilé k žalobkyní činěnému závěru, neboť žalobkyně nenamítá nepravdivost popisu událostí, skutečností a jevů tímto svědkem, ale jen a pouze jejich případné nesprávné právní vyhodnocení. Svědek nebyl v tomto řízení nikdy vyslýchán k právnímu hodnocení věci (které mu ani jako svědkovi nepřísluší), ale vždy jen k popisu událostí, skutečností a jevů, kde žalobkyně ani nenamítá, že by tyto kdy svědek (byť i v jiném řízení) popsal nepravdivě. Jeho výpovědi soud uvěřil, když tato je nadále podporována výsledkem svědka Ing. P. C., jehož nevěrohodnost žalobkyně nenamítala.

Je třeba též připomenout, že s výjimkou posudku celně technické laboratoře obě strany jinak argumentovaly odbornými posudky, které byly vypracovány na základě analýz prováděných na vzorcích zboží zajištěných u jiných subjektů než u žalobkyně. Vždy se však jednalo o druhově stejné zboží prodávané pod obchodním názvem GOLEM EXTRA SMĚS, pocházející od stejného dodavatele, a to společnosti L.T.B.C. spol. s r.o. Všichni zpracovatelé odborných posudků také shodně popsali vzhled tabáku GOLEM EXTRA SMĚS (nepravidelné zlomky odřapíkovanych a vyžilovaných tabákových listů různé šířky a délky).

Navíc je třeba připomenout, že žalovaný uspokojivým a věrohodným způsobem prokázal, že při praktické zkoušce v jednacím síni byl použit vzorek tabáku GOLEM EXTRA SMĚS zajištěný u žalobkyně dne 16.2.2006 (viz žádost žalovaného o zajištění vzorku ze dne 8.4.2008 a postoupení vzorku Celním úřadem Šumperk z téhož dne).

Na základě tohoto vyhodnocení obsahu spisového materiálu s dokazováním, jak bylo doplněno krajským soudem, krajský soud uzavírá, že zboží zajištěné u žalobkyně dne 2.2.2006 je svými vlastnostmi totožné se zbožím zajištěným u ní 16.2.2006, ze kterého pocházel i před krajským soudem kouřený vzorek. Provedená zkouška kouřením tak ob stojí i ve vztahu ke zboží zajištěnému u žalobkyně dne 2.2.2006.

H.5.d.

Praktickou zkoušku provedl tehdejší zaměstnanec celně technické laboratoře Ing. D. H., který za použití pístové plničky dutinek Garant (tj. stejného typu plničky, který použila celně technická laboratoř při vypracování odborného posudku ze dne 21.4.2006) naplnil vzorek předmětného tabáku do cigaretové dutinky, a to bez jakéhokoliv zpracování. Takto zhotovenou cigaretu následně vykouřil, přičemž cigareta hořela i při přerušení tahu, pouze jednou došlo v důsledku vypadnutí popelu k zhasnutí cigarety. Krajský soud tedy vzal na základě provedené praktické zkoušky, která vyvrací závěry znalce Ing. Jinocha, jednoznačně za prokázáno, že tabák GOLEM EXTRA SMĚS je možné kouřit (je způsobilý ke kouření) bez dalšího

zpracování. Nepodstatné jsou v tomto směru námitky žalobkyně, že osoba provádějící zkoušku kouř „nešlukovala“ a neodklepávala popel z cigarety do popelníku, jakož i námitky, že způsob „prokazování“ způsobilosti materiálu ke kouření tak, jak byl užit před krajským soudem, nemůže obstát, neboť provedenou „zkoušku tzv. kouření“ není možno vzhledem ke způsobu a okolnostem jejího provedení hodnověrně opakovat a zajistit tím její kontrolovatelnost a opakované dosažení totožných výsledků [viz vyjádření žalobkyně ze dne 1.10.2009 ad g)].

Rovněž Nejvyšší správní soud ve shora uvedeném zrušujícím rozsudku ze dne 26.6.2009 č.j. 9 Afs 88/2008-99¹⁾ zdůraznil, že „v souzené věci je nesporné, že všichni zpracovatelé odborných posudků se shodli na popisu vzhledu tabáku GOLEM EXTRA SMĚS (nepravidelné zlomky odřapíkových a vyžilovaných tabákových listů různé šířky a délky) a dále na tom, že tento tabák nelze kouřit při ručním ubalení do cigaretového papírku a při naplnění do lulky. Mezi zpracovateli jednotlivých odborných posudků však byl spor, zda lze uvedený tabák kouřit při naplnění do cigaretových dutinek, a tento spor byl řešen doplněním dokazování v soudní síni, a to praktickou zkouškou naplnění tabáku do cigaretové dutinky a následným vykouřením takto zhotovené cigarety. Dokazování tedy bylo provedeno přímo před krajským soudem při ústním jednání, a sice provedením praktické zkoušky ze strany zaměstnance celně technické laboratoře Generálního ředitelství cel (obrazový záznam provedené zkoušky kasační soud shlédl), jež prokázala, že tabák GOLEM EXTRA SMĚS je způsobilý ke kouření bez dalšího zpracování. Stěžovatelka po celou dobu řízení namítala zejména procesněprávní námitky, k údajně nesprávnému zařazení tabáku mezi vybrané výrobky uváděla, že se jednoznačně nejedná o tabákový odpad ani o tabák způsobilý ke kouření. Krajský soud stěžovatelce přisvědčil v tom smyslu, že pro zařazení předmětného zboží mezi tabákový odpad chybí ve spisovém materiálu relevantní podklady, nicméně tvrzení stěžovatelky, že se jedná o tabák nezpůsobilý ke kouření bylo jednoznačně vyvráceno. Neustále se opakující námitky stěžovatelky o odmítnutí závěrů vycházejících ze stanoviska Ing. J. jako důkazních prostředků prokazujících, že se jedná o tabák nezpůsobilý ke kouření, tak nejsou pro věc relevantní.

K namítanému postavení celně technické laboratoře Generálního ředitelství cel zdejší soud považuje za vhodné připomenout, že smyslem zřízení sítě celně technických laboratoří je právě zajišťování odborných analýz pro účely celního (daňového) řízení a podstatná je tedy jejich náležitá odborná (technická a personální) vybavenost, jen stěžovatelka neúspěšně zpochybňuje.

Zákon č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, ve znění pozdějších předpisů, totiž v § 21 odst. 1 stanoví, že jsou-li v určitém oboru ústavy nebo jiná pracoviště specializována na znaleckou činnost, jsou státní orgány povinny vyžadovat posudky především od nich; dle odst. 3 téhož ustanovení pak seznam těchto ústavů a jiných pracovišť vede ministerstvo spravedlnosti (www.justice.cz), které jako znalecký ústav eviduje rovněž Generální ředitelství cel s rozsahem znaleckého oprávnění mimo jiné i pro laboratorní zkoumání a analýzu potravin, lihu, tabáku a surovin pro jejich výrobu. Lze tedy uzavřít, že posudky vypracované celně technickou laboratoří Generálního ředitelství cel lze považovat za standardní důkazní prostředky, o čemž ostatně svědčí i judikatura Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek ze dne 24.10.2007, č.j. 1 Afs 42/2007-55, publikovaný pod č. 1493/2008 Sb. NSS).

Za této situace krajský soud posoudil jako nadbytečný návrh žalobkyně na doplnění dokazování „opakováním demonstrativní zkoušky kouření, a to osobou zajištěnou žalobkyní, případně soudem, a to za použití materiálu, který bude ztotožněn s materiálem zajištěným u žalobkyně“. Krajský soud neprovedl rovněž žalobkyní navržený důkaz praktickou zkouškou kouření sypaného čaje za účelem prokázání tvrzení, že „při absurdní argumentaci lze kouřit vše“, neboť základním předpokladem, aby určité zboží mohlo být posouzeno jako tabák ke kouření, je, že takové zboží musí mít svůj původ v tabáku.

Je třeba přisvědčit žalobkyni, že pro závěr, že tabák GOLEM EXTRA SMĚS je „tabákovým odpadem“, tj. že vznikl jako vedlejší produkt při jiném zpracování tabáku, chybí ve správním spise jakýkoliv podklad, kdy ani celně technická laboratoř v odborném posudku ze dne 21.4.2006 žádným způsobem nezdůvodnila, na základě čeho dovodila, že se má jednat o „tabákový zbytek (odpad)“. Krajský soud se proto přiklání k tomu, že se jedná o jinak dělený tabák, který splňuje všechny charakteristiky stanovené v ust. § 101 odst. 3 písm. c) bod 1 zákona o spotřebních daních. Tato skutečnost ovšem nemá vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť u obou kategorií tabáku ke kouření („tabákového odpadu“ i „jinak děleného tabáku“) je stejná sazba spotřební daně.

S tímto závěrem krajského soudu se ztotožnil i Nejvyšší správní soud ve shora uvedeném zrušujícím rozsudku ze dne 26.6.2009 č.j. 9 Afs 88/2008-99¹⁾, kdy uvedl, že „další námitkou stěžovatelka brojí proti nesprávnému posouzení charakteru a kvalifikaci předmětné tabákové suroviny. V této souvislosti je vhodné připomenout, že s ohledem na to, že posuzované zboží splňovalo všechny charakteristiky stanovené v § 101 odst. 3 písm. c) bod 1) zákona o spotřebních daních, nemělo dle závěru soudu nesprávné zařazení posuzovaného zboží jako tabákový odpad, žádný vliv na doměření spotřební daně.

Stěžovatelka vychází z toho, že jí zabavené zboží představuje surový nezpracovaný tabák, tj. zboží nezatížené spotřební daní. Tuto argumentaci považuje Nejvyšší správní soud za zcela účelovou, neboť je reakcí na dokazování provedené před krajským soudem. Stěžovatelka v žádné z fází předmětného řízení totiž nic takového netvrdila, tvrdila vždy obecně, že nejde o tabák ve smyslu ustanovení § 101 zákona o spotřebních daních, konkrétně pak pouze to, že jde o výrobek, který není tabákovým odpadem a dále pak, že jde o výrobek, který není způsobilý ke kouření. Pokud jde o vlastní dokazování prováděné před soudem, stěžovatelka namítala, že se neprokázalo, že jde o tabákový odpad, při absurdní argumentaci lze kouřit vše (proto také navrhovala jako důkaz demonstrativní zkoušku „kouření čaje“). K vlastní zkoušce namítala jednak autenticitu použitého vzorku a dále to, že dutinky a plnička, které mají být použity ke zkoušce nebyly v rozhodné době na trhu prodávány, případně, že osoba provádějící zkoušku nešlukovala či neodklepávala popel do popelníku. V žádné ze svých námitek tedy netvrdila, že jde o surový nezpracovaný tabák.

Mimo výše uvedené Nejvyšší správní soud pro úplnost připomíná, že otázkou zpracování, resp. posouzení „výroby“ se již zabýval např. ve svém rozsudku ze dne 24. 6. 2005, č. j. 5 Afs 161/2004-66, publikovaném pod č. 1050/2007 Sb. NSS, v němž vyslovil, že „pokud žalobce nakoupenou surovinu dále přesíval, třídil,

rozvažoval, balil a konečný produkt označil názvem, který předurčoval jeho účel použití, zhotovoval předmět – výrobek určený k odbytu, tedy vyráběl.“

V uvedeném případě se sice jednalo o věc skutkově odlišnou (naplnění podmínek pro registraci plátce ke spotřebním daním z tabákových výrobků) a vztahující se k předchozí právní úpravě (zákonu č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních), nicméně výchozí premisy citovaného rozsudku lze užít i pro nyní projednávanou věc.

Podle § 3 písm. s) zákona o spotřebních daních se výrobou rozumí proces, při kterém:

- 1. vybraný výrobek vznikne,*
- 2. z vybraného výrobku, který je předmětem daně, vznikne vybraný výrobek, který je jiným předmětem daně,*
- 3. z minerálního oleje, který je uvedený pod jedním kódem nomenklatury, vznikne minerální olej, který je uveden pod jiným kódem nomenklatury*

Z této legální definice je patrné, že výrobou se rozumí proces, kdy daný výrobek vznikne a v tomto ohledu nelze pominout postup na straně dodavatele stěžovatelky, jenž zpracoval tabákovou surovinu do podoby finálního výrobku určeného pro maloobchodní prodej (s deklarovaným použitím pro vykuřování skleníků). Není proto sporu o tom, že se jedná o výrobek odlišný od původního zboží – tabákové suroviny a tvrzení stěžovatelky, že na tabákové surovině nebylo provedeno žádné zpracování, nemůže obstát“.

S ohledem na znění § 101 odst. 3 písm. c) bod 1 zákona o spotřebních daních není pro posouzení otázky, zda tabák GOLEM EXTRA SMĚS je tabákem ke kouření, významný deklarovaný účel použití (v daném případě k vykuřování skleníků), nýbrž skutečnost, zda je (objektivně) způsobilý ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování.

H.6.

Pokud se týká námitky, že dřívější rozhodnutí celních orgánů svědčí o tom, že předmětné zboží není vybraným výrobkem [žalobní bod 5)], pak odlišnost dřívějších rozhodnutí byla v řízení řádně objasněna výsledkem svědka Ing. D. H., když důvodem, proč zboží GOLEM EXTRA SMĚS dříve posuzované jako nezpůsobilé ke kouření bylo nově posouzeno jako ke kouření způsobilé, bylo pořízení nové pomůcky pro zkoumání tabákových výrobků celně technickou laboratoří – pístové plničky Garant, a to v polovině roku 2005²⁾. Tento nově použitý typ plničky má výhodu, že cigaretu provzdušní, nevytvoří neprodyšnou zátku u filtru takto vytvořené cigarety. Krajský soud proto uzavírá, že rozhodnutími celních orgánů v jiných obdobných případech týkajících se tabáku GOLEM EXTRA SMĚS nebyl žalovaný (a ani celní úřad) v projednávané věci vázán. (K věrohodnosti tohoto svědka viz shora v části H.5.c.).

H.7.

Krajský soud se nezabýval žalobními námitkami, které se týkaly zpochybňování odbornost i zpracovatelů jednotlivých odborných posudků [žalobní

námítky ad 9), 13), 14) a 15)], neboť všichni zpracovatelé dospěli po skutkové stránce ke stejným závěrům (s výjimkou skutečnosti, zda uvedený tabák lze kouřit při naplnění do cigaretových dutinek). Rozdílné právní závěry ponechává krajský soud bez povšimnutí, když řešení právních otázek těmto zpracovatelům nepřísluší a právní posouzení věci je detailně rozebráno výše v tomto rozsudku.

I.

S ohledem na výše uvedené krajský soud podle § 78 odst. 7 s.ř.s. žalobu jako nedůvodnou zamítl.

J.

Výrok o náhradě nákladů řízení mezi účastníky je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšný žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení výslovně vzdal.

České republice vznikly v tomto řízení náklady spojené s výsledkem svědka Ing. D. H. (svědek Ing. P. C. se svědečného vzdal). Tyto náklady představuje svědkovi vyplacené svědečné ve výši 950,- Kč. Jeho výslech byl však proveden i v (tehdy) spojené věci sp. zn. 22 Ca 351/2008, proto na tuto věc připadá toliko ½ vyplaceného svědečného, t.j. částka 475,- Kč. S ohledem na neúspěch žalobkyně ve věci soud rozhodl podle § 60 odst. 4 s.ř.s. o její povinnosti nahradit státu tyto náklady, když žalobkyně nebyla osvobozena od soudních poplatků. Vzhledem odlišné úpravě s.ř.s. a zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších změn a doplnění (dále jen „o.s.ř.“), týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159, § 160 odst. 1 o.s.ř.), uložil soud žalobkyni povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** přípustné opravné prostředky. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu či je-li namítáno nesprávné řešení otázky, která dosud nebyla Nejvyšším správním soudem řešena - v tom případě je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Pro vymáhání pohledávek státu vzniklých z důvodu práva na náhradu nákladů řízení se uplatní postup stanovený zák. č. 280/2009 Sb., daňovým řádem, ve znění pozdějších předpisů.

V Ostravě dne 28. března 2012

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu

