



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobkyně: **V. V.**, zastoupená JUDr. Václavem Hodanem, advokátem se sídlem Wenzigova 5, Praha 2, proti žalovanému: **Celní ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Kasárenská 6, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 9. 2007, č. j. 10 Ca 101/2007 - 27,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 9. 2007, č. j. 10 Ca 101/2007 - 27 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

Rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 9. 2007, č. j. 10 Ca 101/2007 - 27 byla zamítnuta žaloba podanou žalobou (dále jen „stěžovatelka“) proti rozhodnutí Celního ředitelství v Českých Budějovicích (dále jen „celní ředitelství“) ze dne 13. 4. 2007, č. j. 1715/07-030100-21, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí Celního úřadu Strakonice (dále jen „celní úřad“) ze dne 8. 12. 2006, č. j. 8860/06-0367-021, kterým byla stěžovatelka uznána vinnou ze spáchání deliktu podle §

135b odst. 1 písm. g) zákona č. 353/2003 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o spotřebních daních“), uložil jí pokutu ve výši 1000 Kč a vyslovil propadnutí zajištěných neznačených tabákových výrobků (3 kg tabákové suroviny Golem extra). Krajský soud s odkazem na ustanovení § 101 a § 114 zákona o spotřebních daních konstatoval, že dovezené tabákové výrobky (ve smyslu legislativní zkratky podle citovaného zákona) musí být zásadně označeny. Na základě procesního postupu, jež shledal krajský soud zákonným, dospěly celní orgány k závěru, že stěžovatelka naplnila skutkovou podstatu správního deliktu popsaného výše. Pracovníci celních orgánů nechali posoudit odebrané vzorky tabáku v celně technické laboratoři, podle jejíhož závěru vysloveného v posudku, odebraný vzorek je tabákovým zbytkem (odpadem) v originálním balení pro drobný prodej. Stěžovatelka byla seznámena s výsledky kontrolních zjištění a její požadavek na seznámení se s vnitřními předpisy celního ředitelství neshledal krajský soud důvodným. Správní orgán řádně vysvětlil, z jakých důvodů odmítl provést důkaz protokolem sepsaným dne 6. 6. 2006 Celním úřadem Ostrava a posudkem č. PH110F/02. Jako nedůvodnou posoudil krajský soud i námitku, podle které celní ředitelství mělo rozhodnout na podkladě důkazů podle stěžovatelky nelegálně získaných. Krajský soud poukázal na protokol o místním šetření ze dne 23. 8. 2005 a ustanovení § 12 a 15 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Odbornosti celní laboratoře není na újmu to, že není akreditovaná, protože je certifikovaným pracovištěm podle ČSN EN ISO 9001, její oprávnění plyne i z rozhodnutí místopředsedy vlády z 14. 6. 2006 č. j. 272/2005-ODS-Zn/6 a proti jejímu posouzení stěžovatelka nepostavila jiné odborné posouzení. Důvodná nebyla podle krajského soudu ani námitka stěžovatelky, že Celní úřad v Hradci Králové neshledal výrobek Golem směs extra tabákovým výrobkem podléhajícím spotřební dani, protože takový závěr je pro souzenou věc nerozhodný.

Kasační stížnost podala stěžovatelka v zákonné lhůtě podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Podle názoru stěžovatelky je odůvodnění napadeného rozsudku nepřezkoumatelné, neboť krajský soud na jedné straně tvrdí, že nelze odkazovat na písemnosti sepsané ve správním řízení, a na druhé straně při hodnocení, že procesní práva stěžovatelky nebyla porušena, odkazuje na protokoly o ústním jednání založené ve spise. Dále stěžovatelka poukazuje na to, že od počátku řízení namítala, že neznačené tabákové výrobky nemají charakter vybraných výrobků a celní orgány nezjistily řádně tento skutkový stav. Při zajištění věci je celní orgán povinen stanovit lhůtu, ve které má dojít k odstranění pochyb ohledně zajištěných věcí, což celní orgány neučinily. Při zajištění nebyla zřejmá aplikace § 15 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků ve spojení s § 115 odst. 3 zákona o spotřebních daních. Rovněž nebyl náležitě zhodnocen posudek zn. PH011F/02, který navrhovala jako důkaz. Celní ředitelství i krajský soud tento důkaz odmítají, protože odebrané vzorky v roce 2002 a 2005 nemusí mít stejný charakter. Stěžovatelka však v celním řízení uvedla, že surovina má stejný charakter a strukturu, avšak celní orgány na to nereagovaly a krajský soud tento postup potvrdil. Správní orgán mohl požádat distributora tabákové suroviny Golem, aby se vyjádřil k charakteru suroviny, nebo mohl požádat o srovnání celně technickou laboratoř. Stěžovatelka měla k dispozici posudek z roku 2002 a ten posudek stanovil, že surovina Golem není tabákovým odpadem vhodným ke kouření. Na základě toho jednala. Uložená pokuta a pozdější posudek u stejného výrobku narušuje její právní jistotu. Stěžovatelka poukázala na to, že celní orgány kvalifikují rozdílně jednu a tutéž surovinu od jednoho distributora – od

závěrů Celního úřadu Strakonice se Celní úřad Most (posudek ze dne 30. 3. 2006 ve vztahu k jiné osobě) a Celní úřad Tábor (posudek ze dne 20. 9. 2006 u jiné osoby) se ve svých posudcích zcela liší, což je nepřípustné. Závěr celně technické laboratoře, která neměla akreditaci, nemá v souzené věci relevanci. Porušení čl. 37 odst. 2 celního kodexu spatřuje stěžovatelka v tom, že celní orgány provedly zařazení zboží při odběru vzorku, k tomu jsou však oprávněny pouze v případě celního dohledu nebo při zjišťování celního statutu. Stěžovatelka již v řízení namítala, že zboží nemá status zboží Společenství. V protokole ze dne 26. 9. 2006 celní orgány uvedly, že rozhodovaly s přihlédnutím k interním předpisům, odmítly však stěžovatelce tyto předpisy specifikovat a seznámit ji s nimi. S touto námitkou se krajský soud nevypořádal dostatečně. Vůbec nereagoval na její věcný požadavek na vysvětlení nových vlastností plničky Garant, ačkoli je toto posouzení součástí podkladového posudku. Dále napadá nesprávné posouzení předběžné otázky ve vztahu k rozhodnutím Celního úřadu v Hradci Králové ze dnů 6. 2. 2007 a 26. 4. 2007, které se týká totožné suroviny jako v souzené věci. Proto žádala, aby byl napadený rozsudek zrušen a věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

Celní ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti ke skutkovému stavu uvedlo, že při kontrole dne 23. 8. 2005 v prodejně Tabáčnictví V. celní úřad zjistil, že je zde skladován a nabízen k prodeji tabák Golem. Po odběru vzorků zboží zajistil, rozhodl tak, že uznal stěžovatelku vinnou ze a spáchání správního deliktu, přičemž odvolání proti tomuto rozhodnutí bylo zamítnuto. Ke stížním námitkám uvedlo, že kontrola spotřební daně není daňovou kontrolou, ale samostatným institutem podle § 115 zákona o spotřebních daních. Podle tohoto ustanovení mohou provádět kontrolu také Česká obchodní inspekce, Státní zemědělská a potravinářská inspekce a obecní živnostenské úřady, které nejsou správci daně a k daňové kontrole nejsou oprávněny. Postup zajištění věci jako při správě daní by se uplatnil pouze tehdy, pokud by byla kontrola prováděna v rámci daňové kontroly. Protože celní úřad neprováděl daňovou kontrolu, ale kontrolu podle § 115 zákona o spotřebních daních, neměl povinnost vyzvat stěžovatelku k odstranění pochyb. Posudek zn. PH0110/F02 nemá k věci relevanci, neboť byl vydán v roce 2002, tj. tři roky před prováděnou kontrolou, vztahuje se ke konkrétnímu zkoumanému výrobku. Dnes již nelze zjistit, zda posuzované výrobky měly shodnou kvalitu (v roce 2002 i 2005). Posudek byl proveden na žádost orgánu státní správy a byl určen pouze pro jeho potřebu. Vzorek byl odebrán u jiné osoby, a to za podmínek, které nyní nelze už určit. Vyjádření distributora nepovažuje celní ředitelství za relevantní důkaz a posudek zn. PH2530F/05 je jediný relevantní vzhledem k odebranému zboží a zpracovateli. Závěr vůči stěžovatelce byl uplatněn v řízení pouze jediný a nebyl měněn. Pokud se jedná o námitku absence akreditace, stěžovatelka podle celního ředitelství nepochopila dopis Generálního ředitelství cel ze dne 27. 5. 2005, protože zaměnila akreditaci laboratoře s akreditací metod. K námitce rozdílnosti hodnocení stejných výrobků celní ředitelství zopakovalo, že není vázáno rozhodnutím jiných správních orgánů. Popřelo dále důvodnost námitky, že celní orgány mohou celně zařazovat jen zboží, které podléhá celnímu dohledu. Toto nevyplývá z jednotného celního kodexu (nařízení Rady č. 2913/92/EHS) ani z jiných předpisů. K charakteru vnitřních předpisů poznamenalo, že se jedná o řídicí akty sloužící vnitřní potřebě, které nejsou určeny veřejnosti, neboť upravují činnost celních orgánů a způsob a techniku jejího vykonávání. Hodnocení důkazů a rozhodování probíhá vždy na základě správního uvážení a v souladu se zákony. Citace vnitřních předpisů v protokole byla pouze neobratným vyjádřením

pracovníka celního úřadu. Z uvedených důvodů celní ředitelství navrhl, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Ze správního spisu vyplynulo, že dne 23. 8. 2005 provedl celní úřad u stěžovatelky místní šetření a kontrolu zboží zajištěného v předcházejícím řízení. Přitom zjistil, že stěžovatelka v prodejně nabízí k prodeji neznačený tabák zn. Golem, směs extra v počtu 20 ks po 150 g, který zajistil. Stěžovatelka předložila fakturu č. 988/05 a závaznou informaci o sazebním zařazení zboží č. 06-0703-2002 ze dne 25. 3. 2002 vydanou žadateli P. K., podle které je tabák Golem, směs extra (balení o váze 150 g) zařazeno pod kód 2401 20 10 a jde o tabák, který nelze kouřit ani v dýmce. Při ústním jednání stěžovatelka vyjádřila nesouhlas se zajištěním zboží, protože se nejedná o tabákový výrobek podle zákona o spotřebních daních, ale jedná se o nezpracovaný odřapíkový tabák typu FCV Virginia. Na důkaz tohoto tvrzení předložila znalecký posudek č. 94/2005 ze dne 27. 8. 2005 zpracovaný znalcem Ing. J. J. pro dodavatele L. T. B. C., spol. s r. o. Podle tohoto posudku je tabák Golem (odřapíkový tabák typu Virginia) zcela nezpůsobilý ke kouření a je zařazovaný do podpoložky 240120. Dále předložila protokol o místním šetření u distributora tabáku Golem, směs extra firmy L. T. B. C., spol. s r. o. a odborný posudek Celně technické laboratoře č. PH0110F/02, podle kterého tabák Golem směs extra nelze kouřit, nejedná se o tabákový odpad a vzorek se zařazuje jako "částečně nebo úplně odřapíkový tabák, ostatní, ostatní tabák" pod č. 24012090 s doporučením toto označení nepoužívat, neboť není používáno celním sazebníkem. Podle odborného posudku celně technické laboratoře v Praze 4 ze dne 2. 11. 2005 ve věci stěžovatelky je tabák Golem, směs extra zařazen pod položku 24031010 jako "ostatní tabákové výrobky a vyrobené tabákové náhražky...". Dne 18. 12. 2006 vydal celní úřad rozhodnutí o uložení pokuty za celní delikt, kterého se dopustila stěžovatelka tím, že skladovala neznačené tabákové výrobky obchodního označení GOLEM směs extra, čímž porušila povinnost stanovenou v § 114 odst. 2 zákona o spotřebních daních.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti z důvodu rozpornosti odůvodnění. Pokud by tato námitka byla důvodná, již tato okolnost by byla důvodem pro zrušení napadeného rozsudku krajského soudu.

Pokud krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že stěžovatelka nemůže v žalobě namítat nezákonnost postupu nekonkrétním odkazem na protokoly o ústním jednání sepsané ve správním řízení, nutno jeho závěr odmítnout jako přinejmenším předčasný. Měl-li krajský soud za to, že určitý žalobní bod byl nekonkrétní, takže nebyl projednatelný, měl se pokusit o odstranění této vady žaloby v souladu s § 37 odst. 5 s. ř. s. a stanovit k tomu lhůtu. To ale krajský soud neučinil. Vyzvat stěžovatelku k odstranění vad žaloby mohl krajský soud i po uplynutí lhůty stanovené v § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s., jak již Nejvyšší správní soud judikoval např. v rozsudku ze dne 9. 8. 2004, č. j. 2 Azs 63/2004 - 46, v němž uvedl, že „má-li žaloba jiné vady než absenci jakéhokoliv žalobního bodu či absenci vymezení rozsahu, v němž je rozhodnutí napadáno, vyzve předseda senátu

žalobce k odstranění vad podání podle ustanovení § 37 odst. 5 s. ř. s. i po uplynutí lhůty podle ustanovení § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s.“ To platí i pro upřesnění žalobních bodů již v žalobě obsažených. V rozsudku ze dne 28. 7. 2005 č. j. 2 Azs 134/2005 - 43, Sb. NSS č. 685/2005, Nejvyšší správní soud uvedl, že „důvody kasační stížnosti lze opřít jen o takové konkrétní právní či skutkové důvody, jež byly v řízení před krajským soudem přípustně uplatněny (viz § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), a tedy alespoň v základních rysech formulovány v žalobních bodech [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] obsažených v žalobě či jejím včasné rozšíření, a případně dále (i po uplynutí lhůty k podání či rozšíření žaloby) upřesněny či podrobněji rozvedeny, aniž by tím byly rozšiřovány. To platí jen za předpokladu, že uvedené právní či skutkové důvody mohl stěžovatel v žalobě či jejím včasné rozšíření uplatnit.“ Znamená to tedy, že krajský soud může věcně projednávat žalobu jen za předpokladu, že žalobní body jsou dostatečně konkrétní. Nejsou-li, musí se pokusit o odstranění této vady žaloby. Teprve nepodaří-li se soudu tímto postupem odstranit vady žaloby, např. proto, že žalobce na řádně doručenou výzvu soudu ve lhůtě soudem stanovené nereaguje, je v rozsahu, v jakém jsou žalobní důvody nekonkrétní či neurčité, žaloba neprojednatelná. Krajský soud se však nekonkrétním žalobním bodem odmítl zabývat bez toho, aby se o odstranění vady žaloby pokusil, čímž zatížil řízení před sebou vadou, která mohla mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí, neboť znemožnil věcné projednání žalobního bodu. Tato námitka stěžovatelky byla tedy důvodná.

Po věcné stránce je klíčovou stížní námitkou, že tabák Golem, směs extra není vybraným výrobkem ve smyslu § 101 zákona o spotřebních daních podléhajícím povinnosti značení podle § 114 citovaného zákona.

Nejvyšší správní soud poukazuje ve vztahu k posouzení oprávněnosti odborných posudků vydávaných celně technickými laboratořemi, že tyto laboratoře podle § 3 odst. 4 písm. j) zákona č. 185/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů, zabezpečují laboratorní zkoumání a analýzu vzorků zboží pro celní a daňové účely. Nejvyšší správní soud podotýká, že oprávnění celně technických laboratoří se již zabýval např. v rozsudku ze dne 24. 10. 2007 č. j. 1 Afs 42/2007 - 53, č. 1493/2008 Sb. NSS, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), v němž vyslovil, že „skutečnost, že celně technické laboratoře [§ 3 odst. 4 písm. j) zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky] jsou součástí organizační struktury celní správy, sama o sobě nesnižuje důkazní hodnotu jimi vypracovaných posudků.“ Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku dále uvedl, že posudky vypracované celně technickými laboratořemi celní orgány nemohou považovat za důkazní prostředky vyšší důkazní síly než znalecké posudky. Posudek vypracovaný celně technickou laboratoří je tedy jedním z možných důkazů.

Pokud se jedná o námitku stěžovatelky týkající se porušení celního kodexu, jež mělo spočívat v tom, celní orgány mohly provádět zatřídění zboží pouze v souvislosti s jeho dovozem, se Nejvyšší správní soud touto otázkou zabýval již ve věci 5 Afs 161/2004, a proto považuje za dostačující poukázat na rozsudek ze dne 24. 6. 2005 č. j. 5 Afs 161/2004 - 66, (č. 1050/2007 Sb. NSS), v němž se vyjádřil, že „Uzná-li správce daně pro účely správného zatřídění vybraných výrobků do číselného označení zatřídění provedené celními orgány (§ 10 odst. 2 zákona ČNR č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních), činí tak nikoli pouze pro případ dovozu, kdy je daňový subjekt v pozici deklaranta, ale i pro všechny ostatní případy, kdy je předmětem daňového řízení ověření správnosti zatřídění výrobku

pro účely daňové sazby u spotřebních daní (zákon ČNR č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, byl s účinností od 1. 1. 2004 zrušen zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních).“ V dané věci neshledal Nejvyšší správní soud důvod odchýlit se od tohoto právního názoru, a proto i tuto stížní námitku vyhodnotil jako nedůvodnou.

V další stížní námitce stěžovatelka poukázala na to, že už v celním řízení napadala závěry posudku celně technické laboratoře zn. PH2530F/05 ze dne 2. 11. 2005 a dokládala důkazy (posudek celně technické laboratoře č. PH0110F/02, posudek znalce Ing. J. J. a závaznou informaci o sazebním zařazení zboží č. 06-0703-2002 ze dne 25. 3. 2002), přičemž poukazovala na to, že surovina má stejný charakter a strukturu, avšak celní orgány na to nereagovaly a krajský soud tento postup potvrdil. Ve všech třech předložených posudcích se jedná o výrobek zn. Golem a byl v nich vysloven závěr, že se nejedná o tabákový výrobek způsobilý kouřením. Celní ředitelství však stěžovatelkou navrhované důkazy nepřipustil, odmítl je hodnotit a nevypořádal se řádně se argumentací stěžovatelky, že tabákový výrobek Golem nelze kouřit.

Povinností celního ředitelství bylo vypořádat se věcně se závěry předložených posudků a postavit najisto, jaký byl skutkový stav, tj. zejména zda došlo od vyhotovení stěžovatelkou předložených posudků k nějakému technickému vývoji, zda tedy lze tabák Golem kouřit pomocí plničky Garant atp. Jak již judikoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 01. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, (č. 1572/2008 Sb. NSS, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), vyjde-li v určitém daňovém řízení najevo, že v jiném daňovém řízení dospěl správce daně ve věci identické skutkové otázky, která byla rozhodná v obou řízeních, k odlišným skutkovým zjištěním, musí být vzniklý rozpor odstraněn v řádném důkazním řízení (§ 31 zákona o správě daní a poplatků). Uvedený princip lze zobecnit v tom smyslu, že skutkové závěry jiných procesních řízení, i když nejsou pro správní orgán v rámci určitého řízení závazné, nemůže tento orgán, jsou-li mu známy, či účastníky řízení předestírány, ignorovat, nýbrž se s nimi musí vypořádat. Nelze sice vyloučit, že posudky předcházející posudku zn. PH2530F/05 ze dne 2. 11. 2005 byly založeny na odlišném skutkovém stavu, např. na tom, že třebaže se mělo jednat o výrobek téže značky od téhož výrobce, charakter tabáku v obou vzorcích nebyl shodný nebo že v důsledku technického vývoje došlo v průběhu času ke změně možností užívání stejného druhu tabáku (tabák, jež původně nebylo možné kouřit, se stal způsobilým kouřením např. proto, že se na trhu objevila plnička Garant, která jeho kouření určitým způsobem umožňovala). Tyto skutečnosti však musí být řádně zjištěny a odůvodněny. V případě, že by ke změně možnosti užívání tabáku došlo teprve poté, co jej stěžovatelka nabyla v legitimní dobré víře, že se jedná o tabák, který kouřit nelze, pak by bylo tuto skutečnost nutno zohlednit při posuzování, zda vůbec došlo ke spáchání správního deliktu, případně při úvaze o uložení sankce. Napadené správní rozhodnutí tedy vykazuje vadu spočívající v tom, že ve správním řízení nebyl řádně zjištěn skutkový stav a že správní orgány se řádně nevypořádaly se skutkovými tvrzeními a s důkazními návrhy stěžovatelky. Krajský soud měl pro tuto vadu, důvodně vytýkanou stěžovatelkou, napadené správní rozhodnutí zrušit a věc vrátit celnímu ředitelství k dalšímu řízení. To však neučinil, a proto je stížní námitka ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. důvodná.

K námitce stěžovatelky ohledně použití vnitřních předpisů a odkazu na ně v protokole, přičemž tyto předpisy nebyly na žádost stěžovatelce vydány, Nejvyšší správní

soud uvádí, že se již zabýval otázkou, zda má účastník řízení právo na vydání těchto předpisů, a judikoval v rozsudku ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 28/2007 - 89 (č. 1532/2008 Sb. NSS, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), že „Týkají-li se Pokyny řady „D“, resp. „DS“, vydávané Ministerstvem financí výkonu veřejné správy, tedy činnosti správce daně, jakožto orgánu veřejné moci, navenek, ve vztahu k veřejnosti a upravují-li aplikační postupy stran jednotlivých ustanovení daňových zákonů, nelze je, jakkoli jsou takto označeny, považovat za informace vyloučené z práva na jejich poskytnutí těm, jichž se postupy v nich upravené bezprostředně týkají, tj. daňovým subjektům.“ Nejvyšší správní soud v dané věci zastává shodný názor s tím, že celní orgány měly stěžovatelce interní předpis, na který poukazyvaly, vydat. Z neveřejné části spisu Nejvyšší správní soud ze záznamu celního ředitelství zjistil, že vzorek zboží byl odebrán podle interního předpisu SPČ 41/2004, jenž upravuje metodicky postupy odběrů podle norem ČSN a vyhlášky č. 211/2004 Sb., o metodách zkoušení a způsobu odběru a přípravy kontrolních vzorků, ve znění pozdějších předpisů. Odkaz na tento vnitřní předpis je uveden i v odborném posudku č. PH2530F/05 ze dne 2. 11. 2005, se kterým byla stěžovatelka seznámena. Protože stěžovatelka nevznášela námitku proti technicko-organizačnímu způsobu odběru vzorků, neměla v dané věci tato procesní vada vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí, a proto tato námitka stěžovatelky není důvodná.

Důvodná není ani stížní námitka, že celní orgány jí měly stanovit lhůtu k odstranění pochyb o zajištěných věcech podle § 15 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Podle citovaného ustanovení může správce daně zajistit též věci, u nichž jejich nezajištění by mohlo mít za následek nemožnost dodatečného průkazu skutečností potřebných v daňovém řízení. Zákon o správě daní a poplatků řád je obecným předpisem pro správu daní. Vedle toho i zákon o spotřebních daních obsahuje vedle hmotněprávních ustanovení i ustanovení procesní. Podle ustanovení § 42 zákona o spotřebních daních rozhodne celní úřad nebo celní ředitelství o zajištění vybraných výrobků rovněž tehdy, pokud právnická nebo fyzická osoba, která tyto výrobky skladuje ve větším množství, neprokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich oprávněného nabytí za ceny bez daně. Dále je v citovaném ustanovení upraven bližší postup celních orgánů při zajištění vybraných výrobků. Z uvedeného je tedy zjevné, že § 42 zákona o spotřebních daních je zvláštním ustanovením k obecnému ustanovení o zajištění věci obsaženému v ustanovení § 15 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Ostatně k tomuto závěru dospěl Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 14. 6. 2006 č. j. 2 Afs 198/2005 - 88. Tuto námitku stěžovatelky neshledal Nejvyšší správní soud proto důvodnou.

Námitka ohledně stěžovatelčina vysvětlení nových vlastností plničky Garant byla podle krajského soudu podána po lhůtě stanovené § 72 odst. 1 s. ř. s., a proto měl za to, že ji nelze přezkoumávat. Tento jeho závěr však není správný. Ústavní soud i Nejvyšší správní soud setrvale uvádějí ve svých rozhodnutích, že ustanovení procesních předpisů nelze vykládat tak, aby bránila účastníkům řízení v přístupu k soudu a odnímal jim ústavně zaručené právo na soudní ochranu. S ohledem na tuto zásadu nutno vykládat i ustanovení § 72 odst. 1 s. ř. s. Nutno rozlišovat, a ostatně již zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005 č. j. 2 Azs 134/2005 - 43 (Sb. NSS č. 685/2005), tak zřetelně činí, mezi rozšířením žaloby o nové žalobní body na straně jedné, které je omezeno lhůtou podle § 72 odst. 1 s. ř. s., a upřesněním nebo podrobnějším rozvedením žalobních bodů, které lhůtou omezeno není. Jádrem sporu mezi stěžovatelkou a celním

ředitelstvím je, zda tabákový výrobek Golem, směs extra je tabákovým výrobkem způsobilým ke kouření, a tudíž podléhající značení. S tím úzce souvisí, zda na posouzení této jeho rozhodné vlastnosti může mít vliv nová technologie plnění cigaretových papírků pomocí plničky Garant. Argumentace vlastnostmi plničky Garant je tedy pouze podrobnějším rozvedením a upřesněním klíčového žalobního bodu stěžovatelky a jako taková není rozšířením žaloby o nový žalobní bod. Proto se touto otázkou krajský soud měl zabývat v souvislosti s výše uvedeným procesním pochybením celního ředitelství ohledně provádění důkazů, a pokud tak neučinil, zatížil řízení před sebou vadou, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí. I zde je tedy stížní námitka stěžovatelky důvodná ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. října 2008

JUDr. Eliška Cihlářová  
předsedkyně senátu