



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců JUDr. Martiny Vernerové a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse ve věci

žalobce: J. Š., narozen „X“,
bytem „X“,
zastoupen JUDr. Zdeňkem Weigem, advokátem,
sídlem Nad Zátěším 586/22, 142 00 Praha 4,

proti

žalovanému: Generální ředitelství cel,
sídlem Budějovická 1387/7, 140 96 Praha 4,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 6. 2018, č. j. 4997-10/2018-900000-319,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Generálního ředitelství cel ze dne 19. 6.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

52/2018

2018, č. j. 4997-10/2018-900000-319, jímž byl v řízení o odvolání žalobce změněn platební výměr Celního úřadu Chomutov (dále jen „správce daně“) ze dne 28. 4. 2011, č. j. 5965/2011-086300-022. Tímto platebním výměrem správce daně podle § 18 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2011 (dále jen „zákon o spotřebních daních“) a podle § 101, § 139 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) stanovil žalobci spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období listopad 2010 ve výši 192 558 Kč. Daň byla vyměřena za 34,65 kg tabáku Golem částkou 46 431 Kč, za 12,45 kg tabáku Cézar částkou 16 683 Kč, za 23,4 kg neoznačeného tabáku částkou 31 356 Kč, za 47 800 kusů cigaret balených v obalech pro dutinky Solid částkou 96 078 Kč a za 1 000 kusů cigaret Europe Lights částkou 2 010 Kč. Změna platebního výměru provedená napadeným rozhodnutím spočívala v tom, že daň byla nově stanovena podle pomůcek a snížena na částku 164 807 Kč, kterou tvoří částka 66 719 Kč za 49,79 kg tabáku Golem – směs extra, tabáku Cézar a řezaného tabáku v plastových dózách bez označení, částka 96 078 Kč za 47 800 kusů cigaret balených v obalech pro dutinky Solid a částka 2 010 Kč za 1 000 kusů cigaret Europe Lights. Žalobce se v žalobě zároveň domáhal toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobce nejprve shrnul průběh daňového řízení. Zdůraznil, že napadené rozhodnutí, které bylo vydáno poté, co zdejší soud rozsudkem ze dne 19. 12. 2017, č. j. 15 Af 107/2015-71, zrušil předchozí rozhodnutí žalovaného, je již v pořadí třetím rozhodnutím žalovaného v dané věci. Připomněl, že soud žalovanému vytkl, že při určení výše spotřební daně z tabáku nevycházel ze skutečné čisté hmotnosti předmětného tabáku, ale z hmotnosti včetně obalu. Žalobce podotkl, že dne 14. 5. 2018 se na Celním úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „celní úřad“) uskutečnilo místní šetření, jehož předmětem bylo zjištění reálné hmotnosti originálního obalu spotřebitelského balení použitého k zabezpečení vzorků při transportu do celně technické laboratoře, včetně listu s označením vzorku u tabáku Golem – směs extra, Cézar a řezaného tabáku v plastové dóze. Žalobce upozornil na to, že podle shora uvedeného rozsudku zdejšího soudu nebylo třeba zjistit hmotnost obalu, ale čistou hmotnost předmětného tabáku. Podle žalobce není zřejmé, proč žalovaný prováděl dokazování, když daň stanovil podle pomůcek.
3. Žalobce namítal, že v rozhodnutí ze dne 22. 11. 2010, č. j. 43691-5/2010-176500-032, kterým zajistil Celní úřad Praha D8 předmětné tabákové výrobky, je uvedeno, že byly odebrány tři vzorky, a to laboratorní vzorek, rezervní (referenční) vzorek a rozhodčí vzorek. Druhý rezervní vzorek měl být uchován u kontrolovaného subjektu, tedy u žalobce, nicméně jemu žádný vzorek předán nebyl. Připomněl, že v protokolech o odebrání vzorků je u všech tří druhů tabáku uvedeno, že kontrolovaný subjekt odmítl protokol podepsat. To žalobce nerozpíral, ovšem zdůraznil, že neodmítl převzít referenční vzorek. Pokud by jej odmítl převzít, muselo by být v protokolu odmítnutí uvedeno, resp. by byla žalobcem v protokolu přeškrtnuta slova „Potvrzuji převzetí rezervního vzorku“ a rezervní vzorek by se v tomto případě neodebíral. Z rozhodnutí o zajištění je však zcela zřejmé, že byly odebrány všechny vzorky. V této souvislosti žalobce rovněž poukázal na výpověď pracovníka Celního úřadu Praha D8 před Okresním soudem v Rakovníku ohledně vyhotovení protokolů o odebrání vzorků a odmítnutí jejich podepsání žalobcem. Podle žalobce je na pováženou, že žalovaný určoval čistou hmotnost Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

tabáku pouze ze dvou vzorků, a to laboratorního a rozhodčího, který byl dokonce použit dvakrát, a to při místním šetření dne 7. 9. 2015 (zkouška kouření tabáku) a při místním šetření dne 14. 5. 2018. Žalobce vytýkal žalovanému, že nepoužil také referenční vzorek, který jistě byl uchován u celního úřadu.

4. Podle žalobce není zcela přesné vypočítat aritmetický průměr ze dvou hmotností, pokud se vezme v úvahu, že čistá hmotnost obalů spotřebitelských balení byla zjištěna jen jednou. Žalovaný v daném případě pouze sečetl dvě zjištěné hmotnosti každého druhu tabáku a vydělil výslednou hmotnost dvěma, na základě čehož zjistil průměrnou hmotnost jednoho balení. Takto však podle žalobce nemohla být zjištěna průměrná hmotnost každého z 83 balení tabáku Cézár, ani průměrná hmotnost každého z 231 balení tabáku Golem – směs extra, ani průměrná hmotnost každého ze 117 balení řezaného tabáku bez označení v plastové dóze. Žalobce popsal, že žalovaný při zjišťování hmotnosti obalu spotřebitelského balení tabáku Golem – směs extra dne 14. 5. 2018 použil rozhodčí vzorek již jednou použitý při místním šetření dne 7. 9. 2015, zjistil, že hmotnost obalu činí 2,74 g, tuto hmotnost aplikoval na oba vzorky tabáku a uzavřel, že průměrná čistá hmotnost tabáku v těchto dvou případech činí 101,31 g, a proto při počtu 231 kusů balení je čistá hmotnost tabáku 23,40 kg.
5. Žalobce upozornil na to, že v jiném řízení dožádal žalovaný Celní úřad pro Karlovarský kraj o provedení místního šetření pro zjištění čisté hmotnosti obalu balení téhož tabáku, bylo zváženo deset balení tabáku a zjištěno, že celková hmotnost deseti balení tabákového odpadu včetně obalu činí 1 034 g, kdežto bez obalu 1 002 g. Aritmetický průměr hmotnosti těchto deseti obalů tak činil 3,4 g na jeden obal. Při užití těchto výsledků v projednávané věci by podle žalobce čistá hmotnost 231 kusů balení tabáku Golem – směs extra byla 23 162 g, a spotřební daň by tak činila 31 034 Kč. Žalobce měl za to, že při použití více než dvou balení, resp. u obalu pouze jednoho, lze dojít k jinému, nižšímu číslu. S ohledem na to žalobce nepovažoval použití průměrné hmotnosti zjištěné pouze ze dvou balení z podstatně většího množství balení za takovou pomůcku, která představuje dostatečně spolehlivý způsob stanovení daně. K tomu žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 72/2008. Závěrem žalobce poznamenal, že mu nelze přičítat k tíži, že žalovaný měl k dispozici pouze dva vzorky, když žalobci třetí referenční vzorek nebyl předán, zbylý tabák byl zabrán a poté zlikvidován.

Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný ve svém vyjádření konstatoval, že v napadeném rozhodnutí na několika místech uvedl, že daň byla stanovena podle pomůcek. Za pomůcky považoval protokol o místním šetření ze dne 14. 5. 2018 a fotodokumentaci zachycující převážení jednotlivých druhů tabáku a zmíněných obalů. V této souvislosti žalovaný citoval komentář k daňovému řádu týkající se stanovení daně podle pomůcek. K namítanému nepředání rezervního vzorku žalovaný odkázal na stranu 11 až 12 rozsudku zdejšího soudu ze dne 19. 12. 2017, č. j. 15 Af 107/2015-71. Podotkl, že postup při stanovení základu daně je podrobně popsán na stranách 25 až 27 napadeného rozhodnutí. Žalovaný upozornil na to, že v jiném řízení, kterého se žalobce dovolával, byla zjištěna hmotnost obalu 3,2 g, nikoli žalobcem uváděných 3,4 g, a vysvětlil, že hmotnost deseti obalů ve zmíněném řízení činila 28 g, nicméně k tomu byla přičtena zjištěná odchylka vážení 4 g na celkových 32 g. Podle žalovaného tedy byla ve zmíněném řízení zjištěna srovnatelná hmotnost obalu 2,8 g (vs. 2,74 g v projednávané věci) a tato byla toliko z důvodu procesní opatrnosti a ochrany Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

52/2018

práv žalobce zvýšena o předmětnou odchylku. Žalovaný zdůraznil, že hmotnost zjištěnou v jiném řízení nelze v projednávané věci využít, neboť zde byla hmotnost obalu zjištěna přesně, bez nutnosti modifikace. Žalovaný odmítl, že by žalobci přičítal k tíži existenci toliko dvou vzorků, a uzavřel, že vyvinul dostatečné úsilí k tomu, aby výši daně stanovil co nejpresněji. Žalovaný setrval na svém právním posouzení věci uvedeném v napadeném rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby pro nedůvodnost.

Replika žalobce k vyjádření žalovaného

7. V replice ze dne 25. 9. 2018 žalobce zopakoval, že provedená likvidace zajištěného tabáku nemůže jít k jeho tíži, a zdůraznil, že aritmetický průměr užitý žalovaným je v tomto případě reprezentantem toliko dvou hodnot (resp. jedné hodnoty), nikoli všech. Trval na tom, že průměrná hodnota zjištěná ze dvou balení z podstatně většího množství (83 balení, 231 balení a 117 balení) není takovou pomůckou, která by představovala dostatečně spolehlivý způsob stanovení daně. Žalobce opětovně upozornil na to, že žalovaný má z jiného řízení k dispozici údaje o hmotnosti tabáku, s jejichž využitím jako pomůcky by výsledná částka daně byla jiná než v napadeném rozhodnutí.

Posouzení věci soudem

8. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a žalobce nesdělil soudu do dvou týdnů od doručení výzvy svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoli byl ve výzvě výslovně poučen, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.
9. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
10. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
11. Hlavní okruh námitek žalobce se v dané věci týká určení čisté hmotnosti zajištěného tabáku tvořící základ pro správné vyměření spotřební daně. Žalobce žalovanému zejména vytkl, že čistou hmotnost tabáku určil pouze ze dvou vzorků, a to laboratorního a rozhodčího, aniž by použil rezervní vzorek, který nebyl žalobci předán, a tudíž musel být uchován společně s ostatními dvěma vzorky u správce daně, resp. u celního úřadu.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

52/2018

12. Soud považuje za nezbytné nejprve připomenout, že v projednávané věci v minulosti již dvakrát rozhodoval, přičemž svým posledním rozsudkem ze dne 19. 12. 2017, č. j. 15 Af 107/2015-71, zrušil žalobou napadené rozhodnutí s odůvodněním, že skutkový stav, který vzal žalovaný za základ žalobou napadeného rozhodnutí, (konkrétně skutkový závěr o čisté hmotnosti tabáku) nemá oporu ve správním spisu. Žalovaný totiž v případě tabáku Golem – směs extra, tabáku Cézár a řezaného tabáku v plastových dózách bez označení nezjistil čistou hmotnost tabáku, nýbrž jeho hmotnost s obalem, a spotřební daň tudíž vyměřil nejen z tabáku, ale i z jeho obalu. Tím vyměřil spotřební daň z tabáku v množství o několik set gramů vyšším, než podle zákona mohl. V návaznosti na tento rozsudek provedl žalovaný další úkony směřující ke zjištění hmotnosti předmětného tabáku.
13. Před vypořádáním jednotlivých žalobních námitek soud připomíná, že žalovaný stanovil žalobci spotřební daň podle pomůcek. Jak již soud uvedl ve zmíněném rozsudku ze dne 19. 12. 2017, č. j. 15 Af 107/2015-71, za situace, kdy žalobce neunesl důkazní břemeno, tj. nesplnil svou zákonnou povinnost při dokazování (neprokázal pravdivost svých tvrzení uplatněných v daňovém přiznání ke spotřební dani za měsíc listopad 2010, tj. že mu nevznikla povinnost platit spotřební daň), a v důsledku likvidace zajištěných tabákových výrobků nebylo možné stanovit daň na základě dokazování, neboť nebylo možné zjistit hmotnost zajištěného tabáku jeho zvážením, byly podle názoru soudu splněny zákonné podmínky pro stanovení daně na základě pomůcek (srov. § 98 odst. 1 věte první daňového řádu). Za vhodnou pomůcku přitom soud považoval žalovaným zvolený postup spočívající v určení průměrné hmotnosti obou balení každého druhu tabáku, která byla odebrána jako vzorky, a to aritmetickým průměrem.
14. Aritmetický průměr pokládá soud i nyní za adekvátní řešení. Vzhledem k tomu, že se dochovalo pouze jedno balení od každého druhu tabáku, mohla být hmotnost určena právě jen jako aritmetický průměr již dříve zjištěných hmotností příslušných dvou balení tabáku (laboratorního a rozhodčího vzorku), a to po odečtení nově zjištěné hmotnosti obalů. Jinak řečeno, ani k výpočtu průměrné čisté hmotnosti tabáku, resp. k výpočtu hmotnosti originálního obalu spotřebitelského balení a plastového obalu použitého k zabezpečení vzorků při transportu do celně technické laboratoře včetně lepicí pásky a listu s označením vzorku (dále jen „obal vzorku“), nemohlo být použito více balení tabáku, jako tomu bylo v žalobcem poukazovaném jiném řízení vedeném před žalovaným, neboť jiná balení (vzorky) prostě neexistovala.
15. Soud se přitom na rozdíl od žalobce nedomnívá, že mu byla přičtena k tíži likvidace zajištěného tabáku. Tato skutečnost nebyla žalobci přičtena k tíži, nýbrž toliko způsobila, že žalovaný musel přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek, což zapříčinil sám žalobce tím, že nesplnil svou zákonnou povinnost při dokazování. V současné době již nelze zjistit, zda by žalobcova daňová povinnost stanovená přímým zvážením zajištěného tabáku (pokud by k němu před jeho likvidací došlo) byla nižší, stejná, nebo vyšší než jeho daňová povinnost stanovená podle pomůcek. Z tohoto důvodu tedy nelze uzavřít, že by likvidace zajištěného tabáku byla žalobci přičtena k tíži. Předmětná námitka proto není důvodná.
16. K námitce žalobce, že podle výše zmíněného rozsudku zdejšího soudu nebylo povinností žalovaného zjistit hmotnost obalů, ale čistou hmotnost předmětného tabáku, soud podotýká, že jedním ze způsobů, jak mohl žalovaný zjistit čistou hmotnost tabáku, bylo právě zvážení jednotlivých obalů a následné odečtení nově zjištěné hmotnosti obalů od dříve zjištěné hmotnosti předmětného tabáku včetně obalů. V daném případě šlo navíc o

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

52/2018

jediný možný způsob. Žalobce by si měl uvědomit, že žalovaný měl dne 14. 5. 2018, kdy hmotnost zjišťoval, k dispozici toliko rozhodčí vzorky jednotlivých druhů tabáku, které byly již dne 7. 9. 2015 použity ke zkoušce kouření, tedy částečně spotřebovány, tudíž čistá hmotnost tabáku v těchto vzorcích, kterou by žalovaný zjistil jejich zvážení dne 14. 5. 2018, by neodpovídala hmotnosti v okamžiku vzniku žalobcovy povinnosti daň přiznat a zaplatit, jež je podle § 104 odst. 2 zákona o spotřebních daních rozhodující pro výpočet daně. Případné zjištění čisté hmotnosti vzorků řezaného tabáku, tabáku Golem – směs extra a tabáku César vážením těchto vzorků tabáku bez obalů, které žalovaný mohl provést dne 14. 5. 2018, by tak nemohlo vést ke správnému stanovení základu spotřební daně, když hmotnost každého z těchto vzorků v době vzniku žalobcovy povinnosti daň přiznat a zaplatit zjevně byla vyšší přinejmenším o množství později spotřebované ke zkoušce kouření. Výsledek případného vážení čistého tabáku dne 14. 5. 2018 tudíž nemohl být pro stanovení daně nijak relevantní. Soud opakuje, že za dané situace mohlo posloužit ke správnému stanovení základu daně pouze přesné zjištění hmotnosti originálního spotřebitelského balení, obalu vzorku a plastové dózy a následné odečtení těchto hodnot od dříve zjištěné hmotnosti jednotlivých vzorků tabáku tak, jak to učinil žalovaný.

17. Soud dále směrem k žalobci poznamenává, že samotná skutečnost, že žalovaný v souladu s § 98 odst. 1 daňového řádu stanovoval daň podle pomůcek, nijak žalovanému nebránila v tom, aby prováděl dokazování. Nejednalo se však o dokazování, které by dávalo obraz o celé žalobcově daňové povinnosti, nýbrž o dílčí dokazování směřující k tomu, aby zvolené pomůcky vedly k co možno nejspolehlivějšímu stanovení daně. Soud připomíná, že podle § 98 odst. 3 daňového řádu mohou být pomůckami mimo jiné důkazní prostředky, které správce daně nezpochybnil, tudíž provádění dílčího dokazování při postupu vedoucím ke stanovení daně podle pomůcek rozhodně není vyloučeno.
18. Žalobci lze přisvědčit v tom, že k určení aritmetického průměru nebyl použit rezervní vzorek. Soud v této souvislosti předně poukazuje na skutečnost, že jak ze správního spisu, tak z napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že v době provádění místního šetření dne 14. 5. 2018 neměl žalovaný k dispozici více než jedno balení od každého druhu tabáku (rozhodčí vzorky), neboť došlo k likvidaci zajištěných tabákových výrobků v průběhu řízení, a to včetně laboratorních a rezervních vzorků každého druhu tabáku. Žalobcova argumentace, že žalovaný měl použít také rezervní vzorky, tudíž není důvodná, když těmito vzorky žalovaný dne 14. 5. 2018 zjevně nedisponoval z důvodu jejich dřívějšího zničení. Uvedená skutečnost ostatně musí být žalobci známa, neboť ji sám zmiňuje jak v žalobě, tak v replice.
19. K námitce žalobce, že mu nebyl předán tzv. rezervní vzorek tabáku, soud konstatuje, že se tímto tvrzením již zabýval ve svém rozsudku ze dne 19. 12. 2017, č. j. 15 Af 107/2015-71, a ani nyní neshledal žádný důvod se od svých dřívějších závěrů jakkoli odchýlit. Z protokolů o odběru vzorku ze dne 22. 11. 2010, č. 176500-10-11-001, č. 176500-10-11-002, č. 176500-10-11-003, jednoznačně vyplývá, že byly odebrány tři vzorky (tři spotřebitelská balení) od každého druhu zajištěného tabáku, z nichž jeden byl následně odeslán k analýze do celně technické laboratoře (tzv. laboratorní vzorek), druhý byl rozhodčí vzorek a třetí měl být jako rezervní vzorek předán žalobci. To se však nestalo, neboť žalobce odmítl podepsat protokoly o odběru vzorku, přičemž by svým podpisem zároveň potvrdil převzetí rezervního vzorku. Soud považuje za logické, že pracovníci Celního úřadu Praha D8 za dané situace žalobci rezervní vzorek nepředali, když ten jim odmítnutím podpisu protokolu současně odmítl potvrdit převzetí tohoto vzorku. Po opětovném přezkoumání Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

52/2018

žalobou napadeného rozhodnutí a prostudování obsahu správního spisu soud shodně jako ve svém předcházejícím rozsudku konstatuje, že v postupu celních orgánů nezjistil pochybení, které by mohlo jakkoli ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí. Z obsahu správního spisu, z tvrzení žalobce ani z výpovědi pracovníků Celního úřadu Praha D8 před Okresním soudem v Rakovníku totiž nevyplývá, že by se žalobce vydání rezervního vzorku skutečně nějak domáhal. Na tom nemůže nic změnit ani jeho obecné a ničím nepodložené tvrzení, že rezervní vzorek převzít neodmítl. Tato žalobní námitka tedy není důvodná. Uvedené skutečnosti navíc nic nemění na tom, že rezervní vzorky tabáku byly v průběhu řízení zlikvidovány (jak již soud uvedl výše), tudíž je žalovaný nemohl využít.

20. Namítá-li žalobce, že rozhodčí vzorky jednotlivých druhů tabáku byly použity dokonce dvakrát, a to při místním šetření dne 7. 9. 2015 (zkouška kouření tabáku) a při místním šetření dne 14. 5. 2018, soud podotýká, že v tomto postupu žalovaného nespátřuje žádné pochybení či nesprávnost. Při místním šetření dne 14. 5. 2018 byly předmětné rozhodčí vzorky použity výhradně pro účely zjištění hmotnosti originálních obalů spotřebitelských balení a obalů vzorků, na což nemohlo mít předchozí užití předmětných vzorků tabáku ke zkoušce kouření tabáku žádný vliv.
21. Pokud jde o vlastní zjišťování hmotnosti, ze správního spisu vyplývá, že žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu dožádal celní úřad o provedení místního šetření, o jehož průběhu byl pořízen protokol č. j. 4997-4/2018-900000-319. Předmětem místního šetření konaného dne 14. 5. 2018 bylo ohledání věci ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu. Konkrétně se jednalo o zjištění reálné hmotnosti originálního obalu spotřebitelského balení a obalu vzorků tabáku Golem – směs extra, César a řezaného tabáku v plastové dóze. Ohledání věci se zúčastnil právní zástupce žalobce, kterému bylo před jeho zahájením poskytnuto poučení o právech a povinnostech vyplývajících z daňového řádu a o průběhu místního šetření.
22. Ke zjištění čisté hmotnosti zajištěného spotřebitelského tabáku byly při místním šetření použity tři rozhodčí vzorky tabáku, a to vzorek č. 176500-10-11-001 – jedno balení tabáku bez označení v malospotřebitelském balení (plastová dóza), vzorek č. 176500-10-11-002 – jedno balení tabáku Golem – směs extra o deklarované hmotnosti 150 g (+/- 7 g) a vzorek č. 176500-10-11-003 – jedno balení tabáku César o deklarované hmotnosti 150 g (+/- 7 g). Všechny vzorky byly opatřeny etiketou s číslem vzorku, názvem výrobku, datem odběru (22. 11. 2010), místem odběru a razítkem Celního úřadu Praha D8 s podpisem vzorkaře a poznámkou – „uskladnit rozhodčí vzorek“. Dále z protokolu vyplývá, že předmětná balení tabáku byla v minulosti otevřena – originální obal byl porušen a část tabáku byla spotřebována v rámci zkoušky kouření. Předmětná zkouška proběhla dne 7. 9. 2015 v prostorách Celně technické laboratoře Generálního ředitelství cel, o čemž byl sepsán protokol č. j. 9414-18/2015-900000-304.8, ve kterém je mimo jiné uvedeno, že vzorky byly (ještě před zkouškou kouření) na žádost právního zástupce žalobce zváženy s následujícím výsledkem: vzorek tabáku Golem – směs extra – 119,82 g, vzorek tabáku César – 115,67 g a vzorek řezaného tabáku v plastové dóze – 215,25 g. Vážení vzorků (brutto) bylo provedeno i po realizaci zkoušky kouření, a to s následujícím zjištěním: vzorek tabáku Golem – směs extra – 112,22 g, vzorek tabáku César – 101,17 g a vzorek řezaného tabáku v plastové dóze – 196,89 g.
23. Z protokolu o místním šetření konaném dne 14. 5. 2018 soud dále zjistil, že nejprve byly zváženy všechny vzorky včetně svých obalů. Vzorek č. 1 (řezaný tabák v plastové dóze)

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

52/2018

vážil 197,03 g, vzorek č. 2 (tabák Golem – směs extra) vážil 111,97 g a hmotnost vzorku č. 3 (tabák Cézár) činila 101,07 g. Poté bylo u vzorku č. 1 (řezaný tabák v plastové dóze) zjištěno, že hmotnost samotné plastové dózy, v níž byl původně uložen řezaný tabák, činila 54,24 g, resp. 55 g (žalovaný vycházel ve prospěch žalobce z vyšší zjištěné hmotnosti 55 g), a plastový obal, ve kterém byla plastová dóza původně zabalena, vážil 19,36 g. Hmotnost obalu vzorku č. 2 (tabák Golem – směs extra), který se skládal z plastového sáčku, lepicí pásky a listu s označením vzorku, činila 17,22 g. Po následném vysypání tabáku ze spotřebitelského obalu byla zvážena hmotnost samotného originálního obalu spotřebitelského balení tabáku Golem – směs extra, která činila 2,74 g. Obal vzorku č. 3 (tabák Cézár), který se skládal z plastového sáčku, lepicí pásky a listu s označením vzorku, vážil 16,52 g. Poté byl ze spotřebitelského balení vysypán tabák a byla zvážena hmotnost samotného originálního obalu spotřebitelského balení tabáku Cézár, jehož hmotnost činila 2,51 g. Správní spis obsahuje rovněž fotodokumentaci potvrzující shora popsany průběh vážení.

24. Soud následně přistoupil k ověření správnosti vlastního výpočtu čisté hmotnosti tabáku a z ní odvozené výše spotřební daně. Žalovaný při tomto výpočtu vycházel především z protokolu o zkoušce ze dne 18. 1. 2011, č. j. 38764/2010-900000-020, ve kterém je zaznamenána hmotnost řezaného tabáku v plastové dóze 222,2 g, z protokolu o zkoušce ze dne 18. 1. 2011, č. j. 38766/2010-900000-020, v němž je zaznamenána hmotnost spotřebitelského balení tabáku Golem – směs extra včetně originálního obalu 105,5 g, z protokolu o zkoušce ze dne 18. 1. 2011, č. j. 38767/2010-900000-020, v němž je uvedena hmotnost balení tabáku Cézár včetně originálního obalu 108,2 g. Uvedené protokoly zachycovaly průběh analýzy tzv. laboratorních vzorků odebraných Celním úřadem Praha D8 dne 22. 11. 2010, provedené celně technickou laboratoří. Dále žalovaný vycházel z protokolu o místním šetření ze dne 7. 9. 2015, č. j. 9414/18/2015-900000-304.8, (zkouška kouření tabáku, při níž byly použity tzv. rozhodčí vzorky), ve kterém byla zaznamenána hmotnost všech tří spotřebitelských balení rozhodčích vzorků včetně originálního obalu spotřebitelského balení a obalu vzorku, a to před provedením zkoušky kouření. Hmotnost řezaného tabáku včetně plastové dózy a obalu vzorku činila 215,24 g, hmotnost balení tabáku Golem – směs extra včetně originálního obalu spotřebitelského balení a obalu vzorku činila 119,82 g a hmotnost tabáku Cézár včetně originálního obalu spotřebitelského balení a obalu vzorku činila 115,67 g. Pro úplnost žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že před konáním zkoušky kouření tabáku dne 7. 9. 2015 bylo zjištěno, že zajištěné tabákové výrobky včetně rezervního vzorku byly zničeny, a že tedy existují již jenom vzorky rozhodčí, které celně technická laboratoř předala žalovanému právě za účelem provedení zkoušky kouření tabáku.
25. S ohledem na zjištěnou hmotnost jednotlivých obalů (plastové dózy, originálního obalu spotřebitelského balení a obalu vzorku, tj. plastového sáčku, lepicí pásky a listu s označením vzorku) při místním šetření dne 14. 5. 2018 poté žalovaný od hrubých hmotností jednotlivých vzorků tabáku odečetl hmotnosti obalů, v nichž byly původně zváženy. Následně sečetl takto zjištěné čisté hmotnosti obou vzorků (laboratorního a rozhodčího), a to zvlášť u každého druhu tabáku, a vypočítal průměrnou čistou hmotnost obou vzorků jednotlivých druhů tabáku.
26. Konkrétně u řezaného tabáku žalovaný zjistil čistou hmotnost laboratorního vzorku 167,2 g (hmotnost 222,2 g uvedená v protokolu o zkoušce ze dne 18. 1. 2011 snižená o hmotnost plastové dózy 55 g) a čistou hmotnost rozhodčího vzorku 140,88 g (hmotnost 215,24 g Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

52/2018

uvedená v protokolu o místním šetření ze dne 7. 9. 2015 snížena o hmotnost plastové dózy 55 g a plastového obalu, v němž byla dóza zabalena – 19,36 g), ze kterých aritmetickým průměrem určil průměrnou čistou hmotnost obou vzorků neoznačeného řezaného tabáku 154,04 g. Při počtu 117 zajištěných balení neoznačeného řezaného tabáku v plastových dózách tak celková čistá (netto) hmotnost tohoto tabáku činila 18,02 kg.

27. U tabáku Golem – směs extra žalovaný zjistil čistou hmotnost laboratorního vzorku 102,76 g (hmotnost 105,5 g uvedená v protokolu o zkoušce ze dne 18. 1. 2011 snížena o hmotnost originálního obalu spotřebitelského balení 2,74 g) a čistou hmotnost rozhodčího vzorku 99,86 g (hmotnost 119,82 g uvedená v protokolu o místním šetření ze dne 7. 9. 2015 snížena o hmotnost originálního obalu spotřebitelského balení 2,74 g a zjištěnou hmotnost obalu vzorku 17,22 g), ze kterých aritmetickým průměrem určil průměrnou čistou hmotnost obou vzorků tabáku Golem – směs extra 101,31 g. Při počtu 231 zajištěných balení tabáku Golem – směs extra tak celková čistá (netto) hmotnost tohoto tabáku činila 23,4 kg.
28. V případě tabáku Cézar žalovaný zjistil čistou hmotnost laboratorního vzorku 105,69 g (hmotnost 108,2 g uvedená v protokolu o zkoušce ze dne 18. 1. 2011 snížena o hmotnost originálního obalu spotřebitelského balení 2,51 g) a čistou hmotnost rozhodčího vzorku 96,64 g (hmotnost 115,67 g uvedená v protokolu o místním šetření ze dne 7. 9. 2015 snížena o hmotnost originálního obalu spotřebitelského balení 2,51 g a zjištěnou hmotnost obalu vzorku 16,52 g), ze kterých aritmetickým průměrem určil průměrnou čistou hmotnost obou vzorků tabáku Cézar 101,17 g. Při počtu 83 zajištěných balení tabáku Cézar tak celková čistá (netto) hmotnost tohoto tabáku činila 8,4 kg. Soud poznamenává, že se žalovaný při výpočtu celkové hmotnosti tabáku Cézar dopustil početní chyby, když uzavřel, že tato celková čistá hmotnost činila 8,37 kg, tj. méně, než odpovídalo správnému výsledku 8,4 kg. Vzhledem k tomu, že tato početní chyba v konečném důsledku snížila žalobcovu daňovou povinnost, soud toto pochybení žalovaného nepovažuje za dostatečný důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí.
29. Žalovaný shrnul, že součet čistých (netto) hmotností všech tří druhů tabáku 49,79 kg představuje základ daně, a žalobci stanovená spotřební daň z tabáku 66 719 Kč pak byla vypočtena jako součin základu daně (49,79 kg) a sazby spotřební daně z tabákových výrobků podle § 104 odst. 1 zákona o spotřebních daních (1 340 Kč).
30. Soud připomíná, že předmětem daně z tabákových výrobků jsou podle § 101 odst. 1 a 2 zákona o spotřebních daních výhradně cigarety, doutníky, cigarillos a tabák ke kouření, přičemž základem daně je u tabáku ke kouření množství vyjádřené v kilogramech (srov. § 102 odst. 3 téhož zákona) a podle § 104 odst. 2 téhož zákona je pro výpočet daně z tabáku ke kouření rozhodující hmotnost tabáku ke kouření v okamžiku vzniku povinnosti daň priznat a zaplatit. K tomu soud poté, co se ujistil, že zjištění, jak je žalovaný shrnul v žalobou napadeném rozhodnutí, mají oporu ve správním spisu, konstatuje, že shora uvedenému způsobu zjištění, resp. výpočtu čisté hmotnosti tabáku Golem – směs extra, tabáku Cézar a řezaného tabáku v plastových dózách bez označení, jejíž zjištění bylo nezbytné pro správné vyměření spotřební daně, nemá co vytknout.
31. K námitce žalobce, že čistá hmotnost obalů spotřebitelských balení byla zjištěna jen jednou, soud zdůrazňuje, že za situace, kdy provedené vážení ukázalo přesnou hmotnost originálních obalů spotřebitelských balení i obalů rozhodčích vzorků, nebyl žádný důvod hmotnost obalů zjišťovat vícekrát. Soud zároveň poznamenává, že s ohledem na

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

skutečnost, že ke dni 14. 5. 2018 existoval vždy jen jeden vzorek každého druhu tabáku, nebylo možné zjišťovat hmotnost obalů z více vzorků.

32. Žalovaným zvolený postup, kdy od brutto hmotnosti laboratorních a rozhodčích vzorků tabáku zjištěné dne 18. 1. 2011, resp. dne 7. 9. 2015, odečetl nově zjištěnou hmotnost jejich obalů, a výsledné hodnoty u každého jednotlivého druhu tabáku poté zprůměroval, představuje podle názoru soudu nejspolehlivější možný způsob určení průměrné hmotnosti jednoho balení tabáku, jaký bylo možné v dané věci – s ohledem na nedostupnost dalších balení předmětného tabáku z důvodu jeho likvidace – použít. Cílem zvoleného postupu přitom nebylo stanovit průměrnou hmotnost všech balení jednotlivých druhů tabáku, jak se mylně domnívá žalobce, nýbrž získat pomůcku v podobě přibližné čisté hmotnosti tabáku v jednom jeho balení, která při následném vynásobení počtem zajištěných balení tabáku určí celkovou hmotnost tabáku, tj. základ daně. Není proto podstatné, zda žalovaným zjištěná průměrná hmotnost zjištěná ze dvou balení tabáku odpovídala průměrné hmotnosti zjištěné z 83 balení tabáku Cézár, z 231 balení tabáku Golem – směs extra, resp. ze 117 balení řezaného tabáku bez označení v plastové dóze, nýbrž výhradně to, že se jednalo o vhodné pomůcky umožňující spolehlivé stanovení daně v souladu se závěry žalobcem zmiňovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2009, č. j. 5 Afs 72/2008-71, publ. pod č. 2507/2012 Sb. NSS.
33. Poukazuje-li žalobce na výsledky jiného řízení ve věci daňové povinnosti žalobce ke spotřební dani z tabákových výrobků vedeného žalovaným, soud podotýká, že v situaci, kdy žalovaný přímo v projednávané věci získal dostatek údajů k tomu, aby výše podrobně popsaným postupem stanovil čistou hmotnost tabáku obsaženého v jednom balení toho kterého tabáku, nebylo třeba, aby jako pomůcky používal hmotnosti tabáku či jeho obalu zjištěné v jiném řízení. Soud k tomu dodává, že v žalobcem zmíněné jiné věci týchž účastníků řízení rozhodl rozsudkem ze dne 29. 6. 2021, č. j. 15 Af 46/2018-52, ze kterého vyplývá, že v dané věci byla vážením zjištěna hmotnost deseti originálních obalů spotřebitelských balení tabáku Golem – směs extra 28 g, což znamená 2,8 g na jeden originální obal. Tato hodnota se nijak zásadně neodchyluje od hmotnosti originálního obalu spotřebitelského balení tabáku Golem – směs extra zjištěné v projednávané věci, tj. 2,74 g. Soud proto neshledává žádné pochybení v tom, že žalovaný v projednávané věci vycházel právě z vážením zjištěné hmotnosti originálního obalu spotřebitelského balení tabáku Golem – směs extra 2,74 g. Soud nepřehlédl, že ve zmíněném jiném řízení žalovaný ve prospěch žalobce připočetl ke zjištěné hmotnosti originálního obalu zjištěnou odchylku měření, a počítal proto s hmotností obalu 3,2 g, nicméně v projednávané věci nebyla žádná odchylka měření zjištěna, a proto nebyl důvod správně zjištěnou hmotnost 2,74 g jakkoli upravovat. Ani žalobcův odkaz na výsledky jiného daňového řízení proto soud neshledal relevantním.
34. Ze všech shora uvedených důvodů soud předmětnou žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů vyhodnotil jako nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
35. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

Ústí nad Labem 29. června 2021

Mgr. Václav Trajer v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)