ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci **žalobce: Mr. Tobacco s.r.o.,** se sídlem Malá Strana 143, Stěžery, proti **žalovanému: Celní ředitelství Hradec Králové**, se sídlem Bohuslava Martinů 1672/8a, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1616/2009-060100-21, ve věci spotřební daně z tabákových výrobků, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 11. 2009, č. j. 30 Ca 27/2009 - 37,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 11. 2009, č. j. 30 Ca 27/2009 - 37, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1616/2009-060100-21. Tímto rozhodnutím stěžovatel zamítl odvolání

žalobce proti platebnímu výměru Celního úřadu Hradec Králové (dále též „správce daně“) ze dne 2. 9. 2008, č. j. 9128/08-066100-024, kterým byla žalobci vyměřena spotřební daň z tabákových výrobků ve výši 8384 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tj. nesprávné posouzení právní otázky v předchozím řízení, a důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) téhož zákona, neboť napadený rozsudek trpí nedostatkem důvodů ve smyslu citovaného ustanovení.

Nejdříve stěžovatel upozorňuje na skutečnost, že je obdobná věc před Nejvyšším správním soudem již projednávána, a to pod sp. zn. 9 Afs 78/2009; následně uvádí, že se krajský soud v napadeném rozsudku nesprávně opírá o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007 - 251, neboť tento rozsudek se zjevně týká odlišné situace, kdy byly odebírány vzorky při dovozu tabáku v souvislosti s celním řízením, kdy se evidentně nejednalo o dovoz tabákových výrobků v úpravě pro drobný prodej konečnému spotřebiteli, kdy v této situaci nemuselo být zřejmé, o jaký tabák se jedná, a význam na zajištění autenticity vzorků, jež byla z konkrétních důvodů (nikoliv pouhých spekulací), byl patrně silnější.

Stěžovatel trvá na tom, že v projednávané věci bylo striktně postupováno postupy při správě spotřebních daní, podle § 115 odst. 3 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), a podle § 15 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“). Tato zákonná úprava přítomnost subjektu při odběru vzorků nevyžaduje. Tuto skutečnost pak nelze interpretovat jako „mlčení zákona“, a to tak, že pokud nějaká vnitřní směrnice předpokládá (nikoliv vyžaduje) přítomnost subjektu při odběru vzorků, pak jeho nezdůvodněná nepřítomnost může pro správce daně zúžit (omezit) citovanou zákonnou úpravu tak, že by jeho postup byl označen za nezákonný. Právě v tom spatřuje stěžovatel nesprávnost posouzení právní otázky. Stejný názor jako má stěžovatel, uvedl rovněž Krajský soud v Ostravě ve svém rozhodnutí č. j. 22 Ca 275/2007 - 46. V souvislosti s posouzením předmětné otázky se stěžovatel odvolává na právní úpravu ve veřejném právu k projednávané věci nejbližší, a to na § 16 zákona č. 110/1997 Sb., o potravinách a tabákových výrobcích a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o potravinách a tabákových výrobcích“), která rovněž nevyžaduje přítomnost subjektu, od něhož jsou pořizovány vzorky. Stěžovatel má za to, že pokud celní orgány nevybočily ze zákonných mezí, ani z mezí právní úpravy nejbližší, nemůže mít relativní nedodržení postupu dle interní směrnice, která byla vyložena tak, že přítomnost zpravidla předpokládá, takové fatální důsledky pro zákonnost opatřování důkazů, jak dovodil krajský soud v napadeném rozsudku.

Ve vztahu k namítané nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů stěžovatel uvedl, že odborné posudky, poskytnuté oběma stranami právě projednávané věci, které byly již dříve vypracované na základě analýz prováděných na vzorcích z roku 2002 zajištěných u jiného subjektu než u žalobce, u jejichž odběru žalobce nebyl rovněž přítomen, byly a měly by být i nyní přijímány jako průkazné. Argumentace možnou pozdější manipulací s odebraným výrobkem, která by mohla změnit jeho charakter, je ničím neodůvodněnou spekulací a nemůže být dostatečným důvodem pro zrušení rozhodnutí stěžovatele. Stěžovatel je přesvědčen, že krajský soud mohl věc projednat a použít rovněž důkaz provedený při veřejném jednání před ostravským krajským soudem ve věci odstranění rozporů mezi posudky. Navíc upozorňuje na to, že při kontrole značení podle zákona o spotřební dani byly neznačené tabákové výrobky zajištěny žalobci za přítomnosti jeho pracovníka. Právě z tohoto zajištěného zboží byly následně odebrány vzorky, přičemž vzhledem k charakteru výrobku nemůže být ničím nepodložená spekulace na záměnu výrobku důvodná pro zrušení rozhodnutí stěžovatele. Pouhá nepřítomnost žalobce při samotném odběru vzorků, neobdržení referenčního vzorku, nepodepsání protokolu ve smyslu služebního předpisu atd. tak nemohla být dostatečně důvodná pro označení důkazu za získaný nezákonně a pro zrušení rozhodnutí stěžovatele bez věcného projednání. Stěžovatel podotýká, že opatřování vzorků zboží bez přítomnosti třetích subjektů nejsou obecně ve správním dozoru ničím neobvyklým (včetně evropské judikatury, systému RAPEX nebo ALERT). Stěžovatel tedy nesouhlasí s argumentací krajského soudu, že nedodržení vnitřního předpisu (přičemž toto porušení předpisu opřel o jeho výklad) způsobilo v dané věci zásadní vadu mající vliv na zákonnost rozhodnutí. Podle stěžovatele je tento názor krajského soudu zcela neočekávaný a nad míru posiluje právní sílu vnitřních (resortních) instrukcí, které doposud stěžovatel při své rozhodovací činnosti podroboval testu jejich souladnosti s obecně závaznými předpisy. Stěžovatel trvá na tom, že nedodržení předmětné interní instrukce nemohlo mít vliv na zjištění skutkového stavu v projednávané věci. Uzavírá, že pro rozhodnutí soudu podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. proto není v napadeném rozsudku dostatek důvodů. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Ze správního a soudního spisu a z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2010, č. j. 9 Afs 78/2009 - 59 (všechny níže uvedené rozsudky zdejšího soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz), je Nejvyššímu správnímu soudu známo, že dne 21. 11. 2006 proběhlo místní šetření v prodejně tabákových výrobků na adrese Holubova 2, Holice, při němž pracovníci Celního úřadu Pardubice přistoupili ke kontrole značení skladovaných a prodávaných tabákových výrobků podle § 115 zákona o spotřebních daních. Kontrolou bylo zjištěno, že se v prodejně nachází tabákový výrobek – tabák – GOLEM směs extra – který nebyl značen tabákovou nálepkou, ačkoliv tak být dle názoru uvedených pracovníků podle § 114

odst. 2 téhož zákona učiněno mělo. Na místě bylo vydáno rozhodnutí, č. j. 8496-03/06-0663-024, o předběžném opatření ve věci zajištění předmětných neznačených tabákových výrobků, a tyto výrobky byly zajištěny podle § 115 odst. 3 zákona o spotřebních daních. Při místním šetření a zajištění předmětných výrobků byla přítomna prodavačka J. Š. Dne 22. 11. 2006 byl odebrán vzorek, o čemž byl sepsán protokol. Na základě zkoušky vzorku ze dne 30. 1. 2007 a na základě stanoviska k sazebnímu zařazení ze dne 8. 2. 2007 byl výrobek zařazen mezi „ostatní tabákové výrobky a vyrobené tabákové náhražky; homogenizovaný nebo rekonstituovaný tabák; tabákové výtažky a esence (tresti), - tabák ke kouření, též obsahující tabákové náhražky v jakémkoliv poměru“, tedy za, podle § 101 odst. 3 písm. c) bod 2. zákona o spotřebních daních, tabákový odpad upravený pro prodej konečnému spotřebiteli, který nespadá pod písmeno a) nebo b) téhož ustanovení, který je možné kouřit, a který je pro účely výše uvedeného zákona považován za tabák ke kouření. Na základě těchto zjištění postoupil Celní úřad Pardubice věc Celnímu úřadu v Hradci Králové, tj. celnímu úřadu (správci daně) místně příslušnému žalobci jako daňovému subjektu, který výzvou ze dne 7. 3. 2007 žalobce vyzval k podání daňového přiznání ke spotřební dani podle § 40 zákona o správě daní. Žalobce na výzvu reagoval podáním, v němž uvedl, že si není vědom toho, že by předmětný výrobek byl vybraným výrobkem ve smyslu příslušných ustanovení zákona o spotřebních daních, což ostatně potvrdil správce daně v jiném daňovém řízení rozhodnutím č. j. 1132/07-066100-021. Správce daně žalobci odpověděl, že jím zmiňované řízení je vedeno s odlišným daňovým subjektem a podrobně žalobci vysvětlil, na základě kterých zákonných ustanovení je povinen daň přiznat. Vzhledem k tomu, že žalobce nereagoval, správce daně vydal rozhodnutí ze dne 2. 9. 2008, č. j. 9128/08-066100-024 (platební výměr č. 3/0661/07), kterým vyměřil žalobci z moci úřední spotřební daň ve výši 8384 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, v němž trval na tom, že předmětný výrobek nepodléhá spotřební dani, neboť není svou povahou výrobkem podle výše uvedených zákonných ustanovení zákona o spotřebních daních. Mimo jiné rovněž namítal, že analýza vzorku byla provedena ze zboží, u kterého nelze autenticky určit, že se jedná o zboží totožné s tím, které bylo daňovému subjektu v rámci výše uvedeného předběžného opatření zajištěno. V této souvislosti je totiž rozhodné, že žalobci nebyla umožněna přítomnost u deklarovaného odběru vzorku. Stěžovatel poté vydal dne 4. 2. 2009, č. j. 1616/2009-060100-21, zamítavé rozhodnutí. Ve vztahu k autenticitě vzorků a nepřítomnosti žalobce stěžovatel uvedl, že ze žádného zákonného ustanovení nevyplývá podmínka přítomnosti daňového subjektu při odběru vzorků celními orgány. Proti rozhodnutí stěžovatele podal žalobce žalobu ke krajskému soudu, v níž mimo jiné uplatnil i námitku, že celní orgány při postupu odebírání předmětných vzorků obešly své vlastní předpisy, konkrétně odst. 12 oddílu III. Služebního předpisu SP 41/2004 (dále též „pracovní postup“), když tyto vzorky byly celními orgány odebrány v nepřítomnosti a bez vědomí žalobce, přičemž nebyly ani odebrány tzv. referenční vzorky pro možnost zpětné vazby. Na základě daného rovněž zpochybňoval autenticitu předmětných vzorků.

Krajský soud v Hradci Králové rozhodnutí stěžovatele zrušil podle § 78 odst. 1 za použití § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Při rozhodování vycházel ze svého rozhodnutí ze dne 28. 4. 2009, č. j. 30 Ca 164/2008 - 26, jehož závěry vycházely ze zcela totožného skutkového stavu. Krajský soud se nejdříve zabýval žalobní námitkou zpochybňující postup celních orgánů při odběru kontrolních vzorků. Posuzoval, zda v dané věci mělo být postupováno podle Pracovního postupu pro odběr a manipulaci se vzorky zboží k zajištění jeho totožnosti, k zajištění jeho vlastností a určení sazebního zařazení vydaného generálním ředitelem Generálního ředitelství cel SPČ 41/2004. Odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007 - 251, krajský soud dospěl ke kladnému závěru. Krajský soud následně provedl citaci ustanovení bodu 12 a bodu 14 písm. a) zmíněného pracovního postupu. Uzavřel, že z citovaných ustanovení je zřejmé, že se při odběru vzorku předpokládá přítomnost kontrolovaného subjektu a jeho aktivní účast při vlastním odběru, následném zabalení a zapečetění a označení odebraného vzorku. Pracovní postup tak v podstatě pouze akcentuje jednu ze zásad kontrolní činnosti obecně, totiž že kontrolovaný subjekt má v zásadě právo být přítomen při odebírání vzorků kontrolovaného zboží, jak stanovil např. ke dni 30. 4. 2004 zrušený § 116 odst. 1 celního zákona. Krajský soud vyšel z protokolu o odběru vzorku ze dne 22. 11. 2006, jehož obsah a závěry o něm mu byly známy z řízení ve věci sp. zn. 30 Ca 164/2008. Z tohoto rozsudku, resp. z tohoto protokolu mu tak bylo známo, že odběr vzorku ze zboží zajištěného rozhodnutím o předběžném opatření ze dne 21. 11. 2006 byl proveden bez přítomnosti žalobce. V protokolu nejsou uvedeny důvody, pro které nebyla účast žalobce možná. Navíc naznal, že není bez pochybností, zda byla dodržena i další pravidla stanovená v bodech 12 až 15 pracovního postupu. Krajský soud dospěl k závěru, že z těchto důvodů není možno vyloučit, že s odebraným vzorkem nebylo nakládáno tak, aby nemohl být změněn jeho charakter. Pro zachování autentických vlastností vzorku je totiž rozhodný nejen samotný odběr vzorku, ale též v jakém obalu je uchováván, skladován, převážen či je s ním jinak manipulováno. Krajský soud konstatoval, že ze strany celních orgánů došlo k odběru vzorků v hrubém rozporu s pravidly vymezenými ve vnitřním předpisu. Podle krajského soudu není povinností celních orgánů seznamovat kontrolované subjekty s obsahy vnitřních předpisů, které na postupy celních orgánů dopadají. Je však jejich povinností se jimi při těchto postupech řídit. Těmto povinnostem celní orgány nedostály, a proto jsou zpochybněny i závěry posudků analýz odebraných vzorků provedené celně technickou laboratoří, tedy důkazy, o které se stěžovatel v rozhodnutí opíral. Krajský soud dospěl k závěru, že celní orgány zatížily správní řízení vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Ostatními žalobními námitkami se krajský soud nezabýval, když uvedl, že tyto reagovaly na skutkový stav, který byl zjištěn na základě důkazů obstaraných nezákonným způsobem.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu z důvodů v této stížnosti uplatněných a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Zdejší soud nejdříve konstatuje, že věc sp. zn. 9 Afs 78/2009 byla již Nejvyšším správním soudem rozhodnuta rozsudkem ze dne 20. 1. 2010, č. j. 9 Afs 78/2009 - 59. V této věci se zdejší soud zabýval zcela totožnými otázkami ve vztahu k totožnému skutkovému stavu věci jako v nyní posuzovaném případě. Proto Nejvyšší správní soud v souladu s tímto rozsudkem rozhodl rovněž ve věci předmětné kasační stížnosti. Při rozhodování vycházel ze svých závěrů týkajících se poznatků o Protokolu o odběru vzorku ze dne 22. 11. 2006 (dále též jen „protokol"), protože v dané věci neshledal žádný důvod k jejich změně.

Nejvyšší správní soud z rozsudku krajského soudu seznal, že důvodem pro zrušení rozhodnutí stěžovatele bylo zjištění procesních vad, které spočívaly především v nepřítomnosti žalobce při odběru vzorků zboží dne 22. 11. 2006 v rozporu s interním pracovním předpisem, dále důvod, že v protokolu ze dne 22. 11. 2006 nejsou uvedeny důvody, pro které nebyla účast žalobce možná, a naposled, že ze zmíněného protokolu ani z jiných dokladů založených ve správním spise nebylo možné zjistit, zda byla dodržena i další pravidla stanovená v bodech 12 až 15 pracovního postupu. V dané věci proto bylo nutné se zabývat tím, zda skutečně došlo k vadám řízení, pro něž krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele, a v případě kladného závěru dále tím, zda tyto vady mohly mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí, což je ostatně jádrem stěžovatelovy argumentace. Při svých úvahách zdejší soud vycházel především z následujícího.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007 - 251 (publikovaný pod č. 1383/2007 Sb. NSS), dospěl k závěru, že *„pokud se ohledně postupů celních orgánů, k nimž jsou zmocněny zákonem, který jinak není regulován obecně závazným pravidlem chování, vytvořila správní praxe a tato je nepochybně všeobecně dodržována, nelze než konstatovat, že pro správní orgán je taková správní praxe právně závazná*". V rozsudku ze dne 4. 11. 2009, č. j. 9 Afs 71/2009 - 55, Nejvyšší správní soud uvedl, že *„je sice pravdou, že pokyny ministerstev nejsou obecně závaznými právními předpisy, nicméně správní orgány jsou povinny se jimi ve své správní praxi řídit, to neplatí pouze v případě, že by se taková praxe neslučovala s obecně závaznými právními předpisy*". Ve světle uvedeného je nutno konstatovat, že není-li postup správních orgánů při jejich činnosti upraven obecně závazným právním předpisem, nicméně je upraven interními předpisy správního orgánu, jsou správní orgány povinny při své činnosti tyto interní předpisy aplikovat. V daném případě nebyla účast daňového subjektu při odběru vzorků zakotvena v obecně závazných předpisech, nýbrž v rámci předmětného pracovního postupu, přičemž je nutno zdůraznit, že zakotvení předmětného pracovního postupu není nijak v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Účast daňového subjektu při odběru vzorku zboží je zcela v intencích zásady úzké součinnosti správce daně s daňovými subjekty

(§ 2 odst. 2 zákona o správě daní). Povinnost správních orgánů umožnit žalobci účast při odběru vzorků zboží lze dovodit z předposlední věty bodu 12 předmětného pracovního postupu. Podle tohoto ustanovení všechny tři vzorky musí být stejně balené, označené, zapečetěné a potvrzené vzorkařem a kde je to možné i kontrolovaným subjektem. Umožnit kontrolovanému subjektu účast při odběru vzorku zboží tudíž není nutné pouze tam, kde to není možné. V dané věci však žalobci přítomnost při odběru vzorku umožněna nebyla, přičemž stěžovatel ani neuvedl důvod, pro který by účast žalobce při odběru vzorků nebyla možná. V tomto ohledu tedy krajský soud zcela správně odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu reprezentovanou rozsudkem ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007 - 251, a konstatoval, že správní orgány procesně pochybily. Je však nutno podotknout, že skutková totožnost projednávané věci s věcí projednávanou Nejvyšším správním soudem v uvedeném rozsudku, ve vztahu k právnímu názoru citovanému krajským soudem, nespočívá v totožnosti typu správního řízení či podoby zboží. Totožnost je dána tím, že v obou případech upravoval procesní postup správních orgánů interní předpis, který měl být aplikován. V případě souzeném Nejvyšším správním soudem to byl vnitřní předpis SPČ 1/2000 týkající se postupu při odebírání kontrolovaného zboží a nakládání s takto odebranými vzorky, v nyní projednávané věci to byl předmětný pracovní postup. Z toho důvodu byly právní závěry zaujaté Nejvyšším správním soudem zcela aplikovatelné na případ žalobce. Dlužno dodat, že názory zaujaté Nejvyšším správním soudem jsou nejen v souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 28. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 146/01 (publikovaný Sb. n. u. US Svazek č. 23 Nález č. 129 str. 241), nýbrž jsou výrazem již ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu reprezentované např. rozsudky ze dne 27. 3. 2008, č. j. 9 Afs 88/2007 - 114, ze dne 15. 5. 2009, č. j. 2 Afs 124/2008 - 127, ze dne 9. 6. 2009, č. j. 2 Afs 4/2009 - 77, ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, či ze dne 4. 11. 2009, č. j. 9 Afs 71/2009 - 55.

Lze tedy souhlasit se závěrem krajského soudu, že správní orgány procesně pochybily, když nedodržely vlastní interní pracovní předpisy a žalobci neumožnily účast na odběru vzorků zboží. Nejvyšší správní soud se však s ohledem na uvedené musel dále také zabývat tím, zda nepřítomnost žalobce při odběru vzorků zboží dne 22. 11. 2006 mohla způsobit takovou vadu rozhodnutí správních orgánů, že by bylo nutno rozhodnutí správních orgánů považovat za nezákonná.

Krajský soud vliv na zákonnost rozhodnutí stěžovatele spatřoval v tom, že „*z těchto důvodů není možné vyloučit, že s odebraným vzorkem nebylo nakládáno tak, aby nemohl být změněn jeho charakter. Pro zachování autentických vlastností vzorku je totiž rozhodný nejen samotný odběr vzorku, ale též v jakém obalu je uchováván, skladován, převážen či je s ním jinak manipulováno*“. Krajský soud zcela převzal závěr, s vypuštěním slov v závorce, který učinil Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 15. 2. 2007, č. j. 10 Ca 186/2005 - 204, resp. jehož závěry uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007 - 251, když uvedl, že „*z těchto*

důvodů nebylo proto možno vyloučit, že s odebraným vzorkem nebylo nakládáno tak, aby nemohl být změněn jeho charakter (rozměr jeho částí). Pro zachování autentických vlastností vzorku je totiž rozhodný nejen samotný odběr vzorku, ale též v jakém obalu je uchováván, skladován, převážen či je s ním jinak manipulováno". Krajský soud tak učinil i za situace, jak bylo uvedeno výše, kdy skutkový základ, na základě kterého Městský soud v Praze dospěl k uvedenému závěru, se lišil s nyní souzenou věcí. Na rozdíl od krajského soudu Městský soud v Praze shledal procesní pochybení v nedodržení manipulace se vzorkem (množství vzorku, postupu při odběru, uskladnění), rozpornosti sumarizujícího posudku celně technické laboratoře s jednotlivými celními laboratořemi provádějícími dílčí analýzy, rozpornosti v otázce obalů, v nichž měly být vzorky mezi jednotlivými laboratořemi přepravovány (odeslány PE-sáčky se zip uzávěrem versus přijetí vzorku v uzavřené papírové obálce). Bylo zjištěno, že vzorky byly umístěny v náhradních papírových obalech (obálkách), ačkoli podle SPČ 1/2000 měly být správně umístěny v pevném obalu nebo plastovém sáčku. Městský soud v Praze z těchto procesních pochybení dovodil, že velikost zlomků nalámaných tabákových listů mohla být ovlivněna způsobem odběru, jeho uchováním, manipulací, obalem a nakládáním s ním. V souboru těchto shledaných procesních pochybení byl spatřován možný vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud kasační stížnost žalovaného zamítl s argumentací, že „*pro posouzení dané věci bylo rozhodné, že stěžovatel svým postupem zavdal opodstatněné pochybnosti o tom, že při manipulaci se vzorkem dováženého zboží nebylo zacházeno tak, aby tento vzorek nebyl zcela nebo zčásti znehodnocen, resp. aby nebyly změněny jeho vlastnosti, které pak byly rozhodující pro jeho zařazení do příslušné podpoložky*". Krajský soud na rozdíl od Městského soudu v Praze neshledal žádné jiné procesní pochybení při odběru vzorků zboží (v kvalitě obalu, ve kterém byl vzorek uchováván, skladován, převážen či jinak s ním nakládáno), než neúčast žalobce při něm. Nejsou zde tudíž žádné důvody, které by zavdávaly opodstatněné pochybnosti o tom, že při manipulaci se vzorkem zboží bylo zacházeno tak, aby tento vzorek byl zcela nebo zčásti znehodnocen. Závěr krajského soudu o tom, že „*pro zachování autentických vlastností vzorku je totiž rozhodný nejen samotný odběr vzorku, ale též v jakém obalu je uchováván, skladován, převážen či je s ním jinak manipulováno*", jde zcela nad rámec jím shledaných procesních pochybení a s takovým závěrem se zdejší soud neztotožňuje. Naopak je toho názoru, že na charakter odebraného vzorku zboží nemohla mít vliv toliko prostá neúčast žalobce při odběru vzorků zboží. K učinění takového závěru totiž nepostačují pouze hypotetické pochybnosti o nesprávné manipulaci se vzorkem, nýbrž pochybnosti opodstatněné. Krajský soud neuvedl, jakým způsobem mohla být ovlivněna kvalita odebraných vzorků zboží nepřítomností žalobce při jejich odběru. Zaujal v podstatě pouze názor, že již samotnou neúčastí žalobce při odběru vzorků zboží vznikly důvodné pochybnosti o nesprávné manipulaci se vzorky zboží. S tímto závěrem však v souzené věci souhlasit nelze.

Z rozhodnutí o předběžném opatření ze dne 21. 11. 2006, č. j. 8496-03/06-0663-024, vyplývá, že žalobci bylo zajištěno zboží s názvem Golem

směs extra, výrobce L.T.B.C., množství 69 balení po 0,150 kg, číslo šarže 8594040020095, s tím, že zajištěné zboží bude převezeno do prostor skladu Celního úřadu Pardubice. Z protokolu o odběru vzorku ze dne 22. 11. 2006 vyplývá, že ve skladových prostorech Celního úřadu Pardubice byl odebrán vzorek ze zboží zajištěného rozhodnutím o předběžném opatření ze dne 21. 11. 2006, č. j. 8496-03/06-0663-024, a to zboží s názvem Golem extra směs ve spotřebitelském balení po 150g z 69 balení, přičemž byly odebrány 3 x 4 balení (3 x 600g). Vzorky byly zabezpečeny celní páskou a označeny číslem 066300-06-11-015. Celně technickou laboratoří byl vzorek převzat 23. 11. 2006. Z protokolu o zkoušce ze dne 30. 1. 2007 vyplývá, že byl zkoumán vzorek s evidenčním číslem 066300 06 11 015 s názvem GOLEM směs extra, výrobce L.T.B.C., vzorek byl popsán jako originální balení pro drobný prodej, sáček svařený z čirého bezbarvého plastu rozměrů cca 175 mm x 265 mm s odkazem na fotodokumentaci v příloze 1, 4 originální balení byla dodána v modrém plastovém sáčku, který byl zapečetěný celní páskou, originální balení beze stop poškození či nepovolené manipulace. K protokolu o zkoušce byla jako příloha 1 připojena fotodokumentace přední a zadní části jednoho spotřebitelského balení zboží. Z právě uvedeného vyplývá, že samotný odběr vzorků spočíval toliko v odběru 3 x 4 balení výrobku, a to v balení provedeném již výrobcem. Žádná skutečnost nenasvědčuje tomu, že by došlo k záměně či k takové manipulaci se zbožím, která by byla způsobilá ovlivnit jeho charakter. Ostatně z protokolu o zkoušce vyplývá, že zboží bylo dodáno v originálním balení beze stop poškození či nepovolené manipulace. Při odběru vzorků zboží neprobíhalo například žádné otevírání jednotlivých spotřebitelských balení či jiné operace s obsahem tohoto zboží. Není tudíž vůbec zřejmé, jakým způsobem mohlo při odběru vzorků zboží dojít k ovlivnění charakteru zboží, případně jakým způsobem mohl být ovlivněn samotný průběh odběru vzorků přítomností žalobce. S ohledem na zmíněné skutečnosti není možné v dané věci dospět k závěru, že by toliko neúčast žalobce při odběru vzorků zavdala příčinu k důvodným pochybnostem o tom, zda s odebraným vzorkem nebylo nakládáno tak, aby nemohl být změněn jeho charakter. Procesní pochybení správních orgánů při neumožnění účasti žalobce při odběru vzorků zboží tudíž nemohlo samo o sobě ovlivnit jejich skutkové závěry a tím ani nemohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí stěžovatele. Nejvyšší správní soud se proto neztotožňuje se závěry krajského soudu a stěžejní kasační námitku stěžovatele, že nepřítomnost žalobce při odběru vzorku nemohla způsobit nezákonnost jeho rozhodnutí, považuje za důvodnou.

Pokud jde o krajským soudem vytčenou vadu protokolu ze dne 22. 11. 2006, spočívající v neuvedení důvodů, proč nebyla účast žalobce při odběru vzorků zboží možná, je nutné konstatovat, že stanoví-li pracovní postup, že odběr vzorku zboží má proběhnout bez účasti kontrolovaného subjektu tehdy, pokud jeho účast nebyla možná, je zcela oprávněným požadavkem, aby byl důvod neúčasti kontrolovaného subjektu v protokolu uveden. V protokolu o odběru vzorku však bylo pouze uvedeno, že vzorek byl odebrán bez přítomnosti žalobce, aniž by byl uveden důvod jeho neúčasti. Navíc základní náležitosti protokolu lze dovodit z § 12 odst. 2 zákona

o správě daní, přičemž v protokolu musí být krom jiného uvedeno souvislé vylíčení jeho průběhu. I v tomto případě je nutno konstatovat, že se správní orgán dopustil procesního pochybení, nicméně i v tomto případě procesního pochybení má zdejší soud za to, že skutečnost, že v protokolu ze dne 22. 11. 2006 nejsou uvedeny důvody, pro které nebyla účast žalobce při odběru vzorků možná, nemohla mít jakýkoli vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Tato vada písemného vyhotovení protokolu není způsobilá jakýmkoli způsobem ovlivnit charakter zajištěného zboží.

Konečně krajský soud spatřoval procesní pochybení v tom, že z protokolu ze dne 22. 11. 2006 ani z jiných dokladů založených ve správním spise nebylo možné zjistit, zda byla dodržena i další pravidla stanovená v bodech 12 až 15 pracovního postupu. Na tomto místě je potřebné upozornit na skutečnost, že krajský soud neshledal, že by správní orgán porušil zmíněná ustanovení pracovního postupu. Samotné tvrzení krajského soudu je navíc v konstataci procesního pochybení naprosto nekonkrétní. Není zřejmé, v jakých konkrétních listinách se měly objevit údaje o dodržení jakých konkrétních pravidel. Na takto strohé konstatování krajského soudu je nutné uvést, že Nejvyšší správní soud se se závěrem krajského soudu neztotožňuje. Spisový materiál správních orgánů obsahuje dostatek listin, na základě kterých krajský soud mohl v případě potřeby posoudit, zda postup při odběru vzorku zboží odpovídal bodům 12 až 15 pracovního postupu. Pro samotný průběh odběru vzorku zboží jsou rozhodné především protokol Celního úřadu Pardubice o ústním jednání ze dne 21. 11. 2006, ze kterého je patrné, jaké zboží bylo při místním šetření nalezeno, rozhodnutí Celního úřadu Pardubice o předběžném opatření ze dne 21. 11. 2006, ze kterého je patrné, jaké zboží bylo zajištěno a kam bude přemístěno, protokol o odběru vzorku ze dne 22. 11. 2006, ze kterého je patrné především, jaké bylo číslo vzorku, obchodní název zboží, kde došlo k odběru vzorku, z jakého zboží byl vzorek odebrán, kolik vzorků bylo odebráno a jaká byla jejich hmotnost, jakým způsobem byly vzorky zabezpečeny, kdo byl odběru přítomen, kdy byl vzorek převzat celně technickou laboratoří, a protokol o zkoušce ze dne 30. 1. 2007, ze kterého je především patrný název vzorku, evidenční číslo vzorku, podrobný popis vzorku včetně obalu, množství, hmotnosti a stavu originálního balení vzorku zboží přijatého ke zkoumání. K protokolu o zkoušce je připojena i fotodokumentace obalu vzorku.

Na závěr je k argumentaci stěžovatele rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 4. 2008, č. j. 22 Ca 275/2007 - 46, potřeba uvést, že tento byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2009, č. j. 9 Afs 88/2008 - 99. Nejvyšší správní soud se však přesto obiter dictum s názory zaujatými krajským soudem týkajícími se autenticity vzorku ztotožnil, když uvedl, *že pro úplnost kasační soud uvádí, že se nezabýval námitkami týkajícími se autenticity vzorku použitého při dokazování, přestože se jistě v obecné rovině lze ztotožnit se závěry, které k této námitce uvedl krajský soud, jenž považoval za podstatné, že se jednalo o druhově stejné zboží prodávané pod obchodním názvem GOLEM EXTRA SMĚS.* Argumentaci usnesením

Soudního dvora Evropské unie ze dne 19. 5. 2009, Weber, C-166/08 (dostupné na www.curia.eu) neshledal zdejší soud případnou, neboť předmětem uvedeného řízení nebyla otázka, zda je nezbytná účast kontrolovaného subjektu při odběru vzorků zboží, nýbrž otázka okruhu osob, proti nimž může být v souvislosti s dovozem potravin vedeno správní nebo trestní řízení. Nejvyšší správní soud neshledal žádnou významnou spojitost s citovaným rozsudkem Evropského soudního dvora, a proto mu v souvislosti s danou věcí nepřikládá zvláštní význam.

Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil, z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. je krajský soud v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozsudku. O věci soud rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Hradci Králové podle § 110 odst. 2 s. ř. s. v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 24. června 2010

JUDr. Radan Malík
předseda senátu