

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobkyně: **L. P.**, zastoupená Mgr. Ing. Danielem Keprtou, advokátem se sídlem Dlouhá 6, Ostrava, proti žalovanému: **Celní ředitelství Ostrava**, se sídlem Náměstí Svatopluka Čecha 8, Ostrava, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 6. 2007, č. j. 5393/06-1401-21, ve věci spotřební daně z tabákových výrobků, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 3. 2012, č. j. 22 Af 36/2010 - 299,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížností napadla v záhlaví označený pravomocný rozsudek Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 6. 2007, č. j. 5393/06-1401-21; tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí Celního úřadu Ostrava – platební výměr č. 3156-04/06-1463-024 ze dne 4. 5. 2006, kterým byla stěžovatelce vyměřena spotřební daň z tabákových výrobků ve výši 166 320 Kč, a to v návaznosti na kontrolu vozidla VW Transporter provedenou pracovníky Celního úřadu Šumperk (ve dnech 2. 2. 2006 a 16. 2. 2006). V jejím rámci byla zjištěna přeprava tabákových výrobků značky GOLEM EXTRA SMĚS (dále také „Golem“ či „Golem Extra Směs“), u nichž došlo k zajištění a k odebrání vzorku, který byl podroben odbornému posouzení (viz odborný posudek ze dne 21. 4. 2006, sp. zn. PH0496/06, zpracovaný celně technickou laboratoří Generálního ředitelství cel, dále také „CTL“). V této souvislosti tedy zahájil místně příslušný správce daně – Celní úřad Ostrava (dále jen „celní úřad“ nebo

„správce daně“) vyměřovací řízení a poté, kdy stěžovatelku bezúspěšně vyzval (dne 19. 4. 2006, č. j. 3156-02/06-1463-024) k podání daňového přiznání ke spotřební dani, vyměřil jí spotřební daň z tabákových výrobků ve shora uvedené výši.

Napadeným rozsudkem krajský soud shledal žalobu nedůvodnou a podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ji zamítl.

V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že v dané věci již rozhoduje po třetí. V pořadí první rozsudek ze dne 23. 4. 2008, č. j. 22 Ca 275/2007 - 46, kterým krajský soud žalobu zamítl, byl ke kasační stížnosti stěžovatelky rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále také jen „NSS“) ze dne 26. 6. 2009, č. j. 9 Afs 88/2008 - 99 (všechna zde uvedená rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz), zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Jakkoli se totiž v citovaném rozhodnutí Nejvyšší správní soud ztotožnil s úvahami a závěry krajského soudu ohledně většiny žalobních námitek (bodů), dospěl k závěru, že kasační stížnost je částečně důvodná, a to ve vztahu k námitce týkající se nezákonného postupu při zajištění zboží stěžovatelky a jejího vypořádání ze strany krajského soudu. Ten se danou námitkou vůbec nezabýval a uvedl, že stěžovatelka byla poučena o možnosti podat odvolání proti rozhodnutí o zajištění zboží, a proto tyto námitky měla uplatnit u Celního úřadu Šumperk, který provedl kontrolu a zajištění zboží, nikoliv v rámci daňového řízení o vyměření spotřební daně. Následně pak mohla proti rozhodnutí odvolacího orgánu brojit žalobou.

Kasační soud naopak dospěl k závěru, že proti rozhodnutí o zajištění zboží dle ustanovení § 115 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném za posuzované období (dále jen „zákon o spotřebních daních“), je odvolání nepřípustné a krajský soud se proto bude muset zabývat povahou tohoto rozhodnutí z hlediska jeho případného soudního přezkumu. Pokud by totiž takové rozhodnutí bylo ze soudního přezkumu pro jeho předběžnost vyloučeno [§ 70 písm. b) s. ř. s.], pak by musela být stěžovatelce poskytnuta ochrana v rámci přezkumu finálního správního aktu, tj. v rámci přezkumu projednávané věci.

Krajský soud poté znovu ve věci rozhodl a to rozsudkem ze dne 5. 10. 2009, č. j. 22 Ca 275/2007 - 130. Dle jeho závěru sice ze zákona není možné proti rozhodnutí o zajištění zboží dle ustanovení § 115 zákona o spotřebních daních (dále také předběžné opatření“) podat odvolání, pokud však celní úřad stěžovatelku o takové možnosti v rozhodnutí poučil, pak stěžovatelka měla tuto možnost využít a odvolání podat. Neučinila-li tak, nemůže správní soud její námitky proti tomuto rozhodnutí věcně přezkoumat a to vzhledem k subsidiaritě soudního přezkumu ve správním soudnictví.

Nejvyšší správní soud napadený rozsudek opětovně zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Dle názoru Nejvyššího správního soudu byl krajský soud povinen vypořádat námitky stěžovatelky vztahující se k rozhodnutí o předběžném opatření. Skutečnost, že stěžovatelka neuposlechla či nevyužila nesprávného poučení celního úřadu o možnosti podat odvolání a odvolání nepodala, nemůže být přičítána k její tíži. Jestliže proti takovému rozhodnutí nelze ze zákona odvolání podat, stěžovatelka má právo domáhat se přezkumu zákonnosti takového rozhodnutí v řízení o žalobě proti finálnímu rozhodnutí a

to bez ohledu na případná procesní pochybení celního úřadu. Dále kasační soud neaproboval závěr krajského soudu, že žalovaný uspokojivým a věrohodným způsobem prokázal, že při praktické zkoušce v jednací síni byl použit vzorek tabáku Golem zajištěný u stěžovatelky. Předmětem praktické zkoušky provedené během jednání krajského soudu bylo sice zboží stěžovatelky, nicméně zboží zajištěné v jiný den, než část zboží, které je předmětem přezkumu v projednávané věci, a proto nemohlo být bez dalšího konstatováno, že výsledky zkoušky provedené v jednací síni mohou obstát (srovnej rozsudek NSS ze dne 29. 4. 2010, č. j. 9 Afs 117/2009 - 130).

Nejvyšší správní soud v tomto ohledu odkázal na svůj rozsudek ze dne 28. 8. 2009, č. j. 7 Afs 86/2009 - 125, z něhož vyplývá, že shora uvedený postup krajského soudu je účelný a racionální za situace, kdy by byla zkouška (hoření a kouření) demonstrována na vzorku zajištěném u stěžovatelky. Pokud tomu tak ovšem není, není provedení zkoušky a využití jejích závěrů vyloučeno, avšak je podmíněno splněním toho, aby bylo ze soudního spisu zřejmé, jaký výrobek byl k provedení důkazu použit, včetně zaprotokolování, případně obrazového zachycení jeho názvu, složení, čísla šarže, roku výroby apod. Dále musí být zřejmé, zda daný výrobek, byť by měl značku „Golem směs extra“, byl vyroben za stejných výrobních podmínek, a tudíž jeho vlastnosti by byly stejné jako vlastnosti výrobků zajištěných u stěžovatelky. Shodnost názvu a výrobce ještě nutně neznamená shodné vlastnosti, neboť výrobní podmínky, jejichž součástí je dávkování a poměr jednotlivých složek výrobku, způsob výroby, původ surovin aj. se mohou měnit v průběhu času, přičemž název zboží se nemění.

Krajský soud v nyní posuzovaném rozhodnutí zamítl veškeré žalobní námitky, které již byly s konečnou platností vypořádány v předcházejících zrušujících rozhodnutích NSS. Námitky, které stěžovatelka uplatnila po zákonem stanovené dvouměsíční lhůtě s ohledem na dispoziční a koncentrační zásadu, kterou je ovládáno správní soudnictví, zamítl bez věcného projednání. Jednalo se o námitky, které stěžovatelka poprvé uplatnila v replice k vyjádření žalovaného dne 16. 4. 2008 (definice „ostatního tabáku“), dále o námitky poprvé uplatněné ve vyjádření ze dne 1. 10. 2009 (nezákonné opatření znaleckého posudku Státní zemědělské a potravinářské inspekce ze dne 31. 5. 2006 a nepřípustnost vyměření daně z důvodu nepřehledné a neurčité právní úpravy) a konečně o námitky poprvé uplatněné v podání ze dne 29. 12. 2012 (dvojí zdanění téhož zboží, změna správní praxe, rozdílný postup žalovaného v obdobných případech).

Ztotožnil se s námitkou stěžovatelky, dle které celní orgány pochybily, když rozhodly o zajištění zboží dle ustanovení § 115 zákona o spotřebních daních na místo ustanovení § 42 uvedeného zákona. Postup stanovený v ustanovení § 115 zákona o spotřebních daních lze užít jen za situace, kdy u daňového subjektu byla řádně zahájena daňová kontrola, zatímco postup dle ustanovení § 42 téhož zákona je aplikovatelný i bez předchozího zahájení daňové kontroly. Poškodily přitom i práva stěžovatelky jako účastnice daňového řízení, pokud jí ani prostřednictvím kontrolované osoby neumožnily přítomnost při odběru vzorků a nepředaly jí referenční vzorek. Tímto postupem založily závažné pochybnosti o autenticitě odebraného vzorku, když tvrzení celních orgánů o této skutečnosti nelze prakticky ověřit.

I přes výše uvedené však neměl krajský soud žádné pochyby o shodě vlastností testovaných produktů se zbožím stěžovatelky, a to zejména po doplnění dokazování provedením výslechu svědků Ing. D. H. a Ing. P. C. Z výpovědí svědků vyplývá, že při zkoumání vzorků zboží Golem Extra Směs v letech 2000-2007 vždy šlo o vzorky, které byly po celou dobu velmi podobné až totožné. Stejně tak podle protokolů o zajištění zboží stěžovatelky jak z 2. 2. 2006, tak z 16. 2. 2006, vyplývá, že bylo zajištěno zboží Golem Extra Směs. Stěžovatelka sama tuto skutečnost v žádné z fází správního ani soudního řízení nezpochybnila.

Podmínkou doměření spotřební daně přitom není předchozí zajištění zboží, ale zjištění existence tohoto zboží. Pochybení celních orgánů tak nebyla žádným způsobem způsobilá ovlivnit zákonnost vyměření spotřební daně.

Při praktické zkoušce v soudní síni byl použit vzorek tabáku Golem, zajištěný u stěžovatelky dne 16. 2. 2006 (viz žádost žalovaného o zajištění vzorku ze dne 8. 4. 2008). Krajský soud nemá o totožných vlastnostech zboží zajištěného u stěžovatelky dne 16. 2. 2006 se zbožím zajištěným u stěžovatelky dne 2. 2. 2006 žádné pochybnosti. Z dokladů předložených samotnou stěžovatelkou, a to z dodacího listu č. l. 03/2006, faktury č. 2006005 a výdajového pokladního dokladu ze dne 18. 1. 2006, je zcela evidentní, že zboží pochází z téže zásilky, aniž by bylo jakkoli jednotlivě tříděno či rozdělováno. Jedná se o zboží shodně balené, se shodným názvem, od téhož dodavatele.

Krajský soud odkázal na předcházející zrušující rozsudek kasačního soudu, jakož i na jiná jeho rozhodnutí (např. rozsudek ze dne 28. 8. 2009, č. j. 7 Afs 86/2009 - 125, či rozsudek ze dne 12. 5. 2010, č. j. 1 Afs 71/2009 - 113), dle kterých je nutno prokázat shodu zkoumaných či testovacích vzorků se zajištěným zbožím. To se v projednávané věci prokázalo výslechy shora uvedených svědků. V průběhu let 2000-2007 byly testovány desítky vzorků tabáku Golem Extra Směs, které nevykazovaly žádné zásadní rozdíly.

Krajský soud v této souvislosti připomněl, že obě strany (vyjma celně technické laboratoře) argumentovaly odbornými posudky, které byly vypracovány na základě analýz prováděných na vzorcích zajištěných u jiných subjektů než u stěžovatelky. Vždy se však jednalo o druhově stejné zboží, prodávané pod obchodním názvem Golem Extra Směs, pocházející od stejného dodavatele a to společnosti L.T.B.C. spol. s r. o. Všichni zpracovatelé těchto posudků také shodně popsali vzhled tohoto tabáku (nepravidelné zlomky odřapíkovaných a vyžilovaných tabákových listů různé šířky a délky).

Námitku týkající se nevěrohodnosti svědka, konkrétně Ing. D. H., spočívající ve skutečnosti, že tento svědek jako pracovník celně technické laboratoře posoudil v jiných věcech vzorky zboží jako tabákový odpad ve smyslu ustanovení § 101 odst. 3 zákona o spotřebních daních, krajský soud zamítl. Stěžovatelka nenamítala, že by svědek vzorky zaměnil, nesprávně s nimi manipuloval, tj. nenamítala nesprávnost popisu událostí. Napadala pouze podřazení zjištěného skutkového stavu pod příslušné ustanovení právního předpisu, tj. de facto právní vyhodnocení věci. K takové otázce se však výslech svědka nevztahoval.

Krajský soud tedy dospěl k závěru, že celní orgány se při zajištění zboží dopustily procesních pochybení, nicméně uvedená pochybení neměla a ani nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Je nepochybné, že stěžovatelce byla vyměřena spotřební daň z tabáku Golem Extra Směs, tento tabák spotřební dani podléhá a stěžovatelka v rozhodné době nedoložila, že by uvedené zboží zdaněno bylo.

V kasační stížnosti stěžovatelka namítá, že krajský soud nevypořádal její námitku, dle které nezákonný postup celního úřadu vedl k nezákonnosti stanovení daně. Je přesvědčena, že v právním státě není přípustné stanovení daně, které je založeno na jednoznačně nezákonném postupu správního orgánu.

Je totiž nepochybné, že tím, že celní úřad zajistil stěžovatelce zboží dle ustanovení § 115 odst. 3 zákona o spotřebních daních, byl povinen postupovat podle ustanovení § 15 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Celní úřad měl povinnost specifikovat stěžovatelce své pochybnosti o předmětu zajištění a stanovit jí přiměřenou lhůtu k odstranění těchto pochybností. Takto však nepostupoval, čímž nepřípustně zasáhl do stěžovatelčina ústavního práva zakotveného v čl. 11 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Státní moc lze uplatňovat jen v případech a mezích stanoveným zákonem.

Pochybení celních orgánů mohlo a mělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Je zcela nepopiratelné, že svědek Ing. D. H. z GŘC vydával nepravdivé posudky (s nepravdivým závěrem, že předmět hodnocení vykazuje charakter tabákového odpadu, byť v případě odlišném od stěžovatelky), na jejichž základě orgány celní správy vydávaly nezákonná rozhodnutí. Celní orgány na základě posudku tohoto svědka doměřily stěžovatelce daň, přičemž o odběru zkoumaných vzorků stěžovatelka nevěděla a nebyla mu přítomna.

Subjekt dotčený jednotlivými úkony celních orgánů má velmi omezené možnosti, jak prokázat jejich nezákonnost, a to zvlášť za situace, kdy se tuto nezákonnost snaží celní správa utajit či zakrýt. V projednávané věci je zřejmé, že celní orgány postupovaly v rozporu s vlastními pravidly, a to při absenci legitimních důvodů pro takový postup. Dle přesvědčení stěžovatelky je nerozhodné, co je uvedeno v dokladech, kterými si celní orgány opatřily vzorky, resp. co je samotnými celními orgány tvrzeno ex post, jestliže celní orgány postupovaly vůči stěžovatelce nepřezkoumatelným způsobem. Platí, že tvrzení žalovaného o tom, že dokazování (jak posudek CTL, tak zkouška kouření před soudem) bylo provedeno autentickým zbožím (zajištěným Celním úřadem Šumperk), je postaveno toliko na tvrzení celních orgánů, které nelze žádným způsobem ověřit. Je nutné si uvědomit, že od okamžiku zajištění zboží bylo zboží zcela a beze zbytku v dispozici celních orgánů a nikdo mimo okruh pracovníků těchto orgánů neví a ani vědět nemůže, zda pro účely laboratorního zkoumání nedošlo k záměně se zbožím jiným.

K zamezení takových spekulací má vést právě striktní dodržování procesních pravidel při odběru vzorků a existence referenčních vzorků v dispozici kontrolované osoby, což však celní orgány v případě stěžovatelky nezabezpečily. Na tom nemůže nic změnit skutečnost, že obě zajištěné zásilky zboží mohly pocházet z jedné dodávky či svědectví, že popis a složení tabáku Golem byl v rozhodném období vždy téměř shodný. Je nutno si uvědomit, že každý případ manipulace se zajištěným zbožím je zcela jedinečný. Po

stěžovatelce nelze spravedlivě požadovat, aby prokazovala jednotlivé nezákonnosti páchané celními orgány a jejich konkrétní důvody či motivaci, vzhledem k tomu, jak uzavřeným systémem celní správa zcela neodůvodněně je.

Generální ředitelství cel, Řízení celně technických laboratoří, prostřednictvím svých zaměstnanců (Ing. D. H. jistě není jedinou osobou odpovědnou za vznik nepravdivých posudků, na základě kterých byly jednotlivcům celními orgány protiprávně ukládány povinnosti), vydává ve vztahu k tabáku nepravdivé posudky a v tomto kontextu nelze stanovení daně na základě takových podkladů považovat za souladné s ústavními kautelami zakotvenými v čl. 1 odst. 1 Ústavy, resp. v čl. 2 odst. 2, čl. 4 odst. 1, a čl. 11 a čl. 36 odst. 1 Listiny.

V kasačních námitkách obsažených pod body 3) až 5) stěžovatelka brojí proti závěrům, které již byly kasačním soudem vypořádány v předcházejících řízeních.

V závěru kasační stížnosti stěžovatelka namítá, že krajský soud se nezabýval jejími námitkami, které sice uplatnila po zákonem stanovené lhůtě pro podání žaloby, avšak z důvodu, že namítané okolnosti jí nebyly v době podání žaloby známy. Jedná se o námitku dvojího zdanění stejného zboží, a to jednak u stěžovatelky a dále u jejího dodavatele, dále namítá rozdílný přístup žalovaného resp. změnu správní praxe v přístupu ke zdaňování uvedeného zboží, který zakládá diskriminaci. Brojí také proti nevypořádání námitky napadající nezákonné opatření znaleckého posudku.

Žalovaný se k podané kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

S ohledem na skutečnost, že projednávaná věc je předmětem kasačního přezkumu poté, co byl rozsudek krajského soudu Nejvyšším správním soudem již dvakrát zrušen, vyjádří se kasační soud k rozsahu, ve kterém je přípustné kasační stížnost v nyní projednávané věci přezkoumávat.

Zruší-li Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, zaváže jej současně podle § 110 odst. 4 s. ř. s. svým právním názorem pro další postup či rozhodnutí. Závazným právním názorem se podle § 110 odst. 4 s. ř. s. rozumí ve zrušujícím rozsudku vyjádřený závěr o aplikaci a interpretaci práva, které bylo nebo mělo být užito v rozhodované věci a jímž se soud zabýval ke kasačním námitkám, nebo jímž se zabýval nad jejich rámec v mezích ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05, zajišťuje toto ustanovení, aby se Nejvyšší správní soud nemusel zabývat znovu věcí, u které již

jedenkrát svůj právní názor vyslovil, a to v situaci, kdy se tímto právním názorem krajský soud řídil.

Ze zákazu opakované kasační stížnosti judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. výjimky, jejichž respektování znamená dodržení smyslu a účelu rozhodování Nejvyššího správního soudu. Dospěla k závěru, že toto ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Ve vztahu k opomenuté žalobní námitce je uvedenou výjimku nutno vnímat tak, že námitky opakované kasační stížnosti musí směřovat k právní otázce v první kasační stížnosti neřešené proto, že – zejména pro vadný procesní postup nebo vadu obsahu rozhodnutí krajského soudu – řešena být nemohla.

Lze tedy shrnout, že ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. limituje přípustnost kasační stížnosti ve vztahu k otázkám již dříve v téže věci Nejvyšším správním soudem závazně posouzeným. Jinými slovy – přípustnost podané kasační stížnosti je omezena na důvody, které Nejvyšší správní soud v téže věci dosud nevyřešil.

Skutečnost, že žalobní námitky uplatněné v replice k vyjádření žalovaného dne 16. 4. 2008, ve vyjádření ze dne 1. 10. 2009 a v podání ze dne 29. 2. 2012 jsou námitkami uplatněnými po uplynutí zákonem stanovené lhůty, nerozporuje ani sama stěžovatelka. Domnívá se však, že vzhledem k tomu, že v době lhůty pro podání žaloby nevěděla o okolnostech dvojího zdanění a nezákonném opatření znaleckého posudku SZPI, neboť dle jejího kasačního tvrzení celní správa tyto skutečnosti zatajovala, měl krajský soud tyto námitky věcně projednat.

Jak již kasační soud uvedl ve svém prvním zrušujícím rozsudku v této věci, práva na soudní ochranu je nezbytné se domáhat stanoveným způsobem (čl. 36 Listiny základních práv a svobod), přičemž omezení práva na rozšíření žaloby podle současné právní úpravy (§ 71 odst. 2 s. ř. s.) je interpretovatelné v ústavních mezích. Ústavní soud se danou problematikou zabýval v řadě svých rozhodnutí, a to jak ve vztahu k předchozí právní úpravě správního soudnictví, která je obsahově prakticky shodná s právní úpravou současnou (§ 250h odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2002, např. rozhodnutí pod sp. zn. I. ÚS 164/97, Pl. ÚS 12/99, III. ÚS 631/99 či II. ÚS 392/01), tak ve vztahu k současné právní úpravě (např. II. ÚS 529/05 a I. ÚS 531/05), a opakovaně potvrdil, že žalobce sice může měnit rozsah, v jakém rozhodnutí správního orgánu napadá, a uvádět příslušné důvody (tzv. žalobní body), avšak rozšiřovat je může pouze do konce lhůty stanovené zákonem pro podání žaloby. Zmeškání lhůty nelze prominout, a proto není možné po jejím uplynutí vznášet v průběhu řízení další výhrady proti správnímu rozhodnutí.

Určitou výjimkou z výše uvedených zásad jsou pak takové případy, kdy se žalobce bude po uplynutí zákonem stanovené lhůty pro podání žaloby dovolávat skutečností, které nově vyvstaly teprve z průběhu dokazování prováděného soudem či půjde o případy tzv. judikatorních odklonů, kdy určitá právní otázka byla setrvale judikována určitým

způsobem, nicméně v průběhu času (tzn. po podání žaloby) dojde k zásadní změně výkladu stejného problému.

Takové skutečnosti však stěžovatelka ve svých pozdě uplatněných námitkách neuváděla. Otázka včasnosti námitky týkající se nezákonně získaného posudku SZPI již byla vyřešena v předcházejícím soudním řízení a není přípustná. Kasační soud proto pouze připomíná, že o existenci posudku SZPI stěžovatelka ke dni podání žaloby věděla, neboť byla žalovaným vyzvána dne 31. 10. 2006 k nahlédnutí do spisu právě s ohledem na existenci uvedeného posudku, o jehož kopii také požádala (viz její podání ze dne 30. 11. 2006, založené ve správním spisu). Žalobou napadené rozhodnutí jí bylo doručeno až dne 11. 6. 2007.

Námitku stěžovatelky, že své pochybnosti o nezákonném „dvojím“ přístupu celní správy ke zdaňování posuzované komodity ke dni podání žaloby nemohla uplatnit, kasační soud nesídlí. Ve správním spisu je založeno podání stěžovatelky ze dne 23. 1. 2007, kterým se stěžovatelka dotazuje žalovaného na skutečnost, zda je ve stejné věci vedeno souběžné řízení s jinými subjekty, přičemž návrh na provedení šetření u jiných subjektů stěžovatelka následně uplatnila jako odvolací důvod v doplnění svého odvolání ze dne 24. 1. 2007. Téměř obdobný návrh na dokazování uplatnila stěžovatelka u krajského soudu dne 29. 2. 2012, tj. při třetím projednávání věci, téměř 5 let po uplynutí lhůty pro podání žaloby. Požadovala, aby se soud žalovaného dotázal na důvody jeho postupu v případě nevyměření daně z tabákových výrobků za daňové období let 2004 a 2005 u prvotních distributorů, v případě pozitivní odpovědi (vyměření daně v uvedených případech) požadovala sdělení konkrétních skutečností. K dotazu krajského soudu na upřesnění tohoto návrhu k dokazování uplatnila stěžovatelka námitku dvojího zdanění a diskriminace. Na místo, aby stěžovatelka své námitky či pochybnosti o rozdílném přístupu celních orgánů vůči jiným subjektům uplatnila v zákonem stanovené lhůtě pro podání žaloby, uplatnila tyto své námitky téměř 5 let po uplynutí této lhůty, a to navíc bez jakékoli spojitosti se žalobou napadeným rozhodnutím.

Kasační soud má z uvedených důvodů za to, že stěžovatelka měla a mohla uvedené námitky uplatnit v zákonem stanovené lhůtě pro podání žaloby a krajský soud nikterak nepochybil, pokud tyto námitky označil za opožděné a věcně je neprojednal.

Projednatelnými námitkami v nyní souzené věci jsou proto pouze námitky napadající nesprávné vypořádání žalobních námitek směřujících do nezákonného postupu celních orgánů při zajištění zboží, kterému stěžovatelka nebyla přítomna, a s tím související autenticita vzorku, který byl podroben dokazování před krajským soudem, jakož i námitky napadající nevěrohodnost vyslechnutých svědků.

Podstatou předmětu sporu je tak otázka, zda nesprávně zvolený procesní postup celních orgánů při zajištění zboží dle ustanovení § 115 zákona o spotřebních daních, včetně vad při odběru vzorků, měl či mohl mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí o vyměření daně.

Předně je nutno připomenout, že krajský soud přisvědčil namítanému nezákonnému procesnímu postupu při zajištění zboží, neztotožnil se však s důsledky, které

stěžovatelka z tohoto postupu dovozovala. Nesouhlas stěžovatelky se závěrem krajského soudu nečiní úvahu krajského soudu nepřezkoumatelnou. S hodnocením krajského soudu, dle kterého i přes procesní pochybení celních orgánů neexistují žádné pochybnosti o zákonnosti vyměřené spotřební daně, se kasační soud ztotožňuje. Ve věci bylo prokázáno, že zboží, ze kterého byla stěžovatelce vyměřena spotřební daň, byl tabák Golem Extra Směs. Ostatně stěžovatelka ani nikdy netvrdila, že jí bylo zabaveno jiné zboží, než tabák Golem Extra Směs. Dále bylo přímo při jednání před krajským soudem prokázáno, že se jedná o tabák způsobilý ke kouření, tj. tabák podléhající spotřební dani.

Obecnou námitku, že jakýkoliv nezákonný postup celních orgánů musí mít v právním státě za následek nezákonnost finálního rozhodnutí, kasační soud nesdílí. Jakkoliv je jakýkoliv nezákonný postup správců daně či správních orgánů obecně nežádoucí, sám o sobě ještě neznamená, že rozhodnutí vydané na základě nezákonného či vadného postupu musí vždy nutně být také nezákonné. Aby mohl mít nezákonný postup resp. procesní vady, kterých se správní orgány dopustily, vliv na zákonnost konečného rozhodnutí, musí tyto vady dosahovat určité intenzity, která je způsobilá negativně zasáhnout do postavení daňového subjektu.

Tvrzení stěžovatelky, dle kterého je rozhodnutí o vyměření daně nezákonné, neboť není zřejmé, jaké vzorky zboží byly podrobeny testování (ať už v CTL či v jednací síni před krajským soudem), není důvodné.

Jak již kasační soud uvedl ve svém předcházejícím zrušujícím rozsudku, nepřítomnost stěžovatelky u odběru vzorků by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí pouze za předpokladu, že by bylo zpochybněno, že zboží zajištěné u stěžovatelky nebylo druhově stejným zbožím, prodávaným pod obchodním názvem Golem Extra Směs.

Ze spisového materiálu kasační soud proto ověřil, zda stěžovatelka v dosavadním řízení tvrdila, že zboží, které jí bylo zajištěno, není druhově stejným zbožím, prodávaným pod obchodním názvem Golem Extra Směs. Kasační soud tedy ověřoval, co konkrétně ve vztahu k procesním pochybením celních orgánů v průběhu dosavadního řízení stěžovatelka namítala. Je skutečností, že stěžovatelka od samého počátku brojila proti postupu celních orgánů při zajištění zboží, přičemž v této souvislosti zejména obecně namítala porušení základních zásad daňového řízení, jakož i příslušných ustanovení Listiny. Celý postup označila za nepřezkoumatelný. Její žaloba však byla postavena na tom, že celní orgány v postavení správce daně neunesly důkazní břemeno na nich ležící, jestliže neprokázaly, že dotčené zboží je vybraným výrobkem dle ustanovení § 101 zákona o spotřebních daních. Jádro sporu dle žalobního tvrzení (strana 2 žaloby) spočívalo v tom, zda odřepíkovaný tabák FCV (Flue Cured Virginia) zakoupený stěžovatelkou pod obchodním názvem Golem Extra Směs ve 150 g baleních má či nemá charakter tabákových výrobků ve smyslu ustanovení § 101 zákona o spotřebních daních. Stěžovatelka tvrdila, že dotčené zboží není ani tabákem způsobilým ke kouření, ani tabákovým odpadem, a proto nebyly celní orgány oprávněny uvedené zboží zajistit a následně vyměřit spotřební daň. Jinými slovy sama stěžovatelka v žalobě uvedla, že zboží, ze kterého jí byla následně vyměřena spotřební daň, je odřepíkovaný tabák FCV (Flue Cured Virginia) zakoupený stěžovatelkou pod obchodním názvem Golem Extra Směs ve 150 g baleních.

Pokud jde o další namítaná procesní pochybení, pak na straně 3 žaloby (bod IV. žaloby) stěžovatelka namítala, že jí byla vyměřena daň, aniž by vůči ní proběhla kontrola dle ustanovení § 16 zákona o správě daní a poplatků, čímž jí byla upřena řada procesních práv s institutem kontroly spojených. Na straně 4 žaloby (bod V. žaloby) stěžovatelka namítala, že jí byla daň vyměřena podle pomůcek, pod bodem VI. žaloby pak napadala postup Celně technické laboratoře (dále také „CTL“) z důvodu neexistence akreditace zkušebních metod. Postupy CTL, na které se celní orgány při vyměření spotřební daně odvolávaly, označila za irelevantní, účelové a zmanipulované. Tyto námitky již byly vypořádány oběma soudy v předcházejících řízeních. Je skutečností, že v této souvislosti stěžovatelka uvedla, že předmětné vzorky jí byly odebrány bez jejího vědomí a účasti a při odběru jí nebyl předán referenční vzorek. Tento postup označila za netransparentní a nepřezkoumatelný, nicméně okolnost, že by jí bylo zabaveno zboží, které se svými vlastnostmi vymykalo standardnímu balení tabáku Golem, ani náznakem nezmínila.

Další procesní námitky jsou uvedeny pod bodem VIII. žaloby, kde je opět napaden postup celních orgánů při zajištění zboží. Opětovně zde není ani náznak tvrzení, že by stěžovatelce bylo zabaveno jiné zboží než zboží, které bylo následně testováno v CTL či v řízení před krajským soudem. Stěžovatelka pouze namítala, že jí nebyla celními orgány při zajištění zboží uložena lhůta k odstranění pochybností ohledně zajištěného zboží. Ustanovení § 115 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, které bylo celními orgány při zajištění předmětné tabákové suroviny v jejím majetku deklarováno, stanovuje, že pokud je kontrolní činnost součástí kontroly prováděné v rámci správy daní, uplatní se postup pro zajištění věci při správě daní. Obligatorní postup je pak uveden v ustanovení § 15 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, který celní orgány nedodržely. Tyto námitky jsou předmětem posuzování v nyní projednávané věci.

Kasační soud ověřil, že stěžovatelka v žádné fázi řízení nenamítla, že by zboží, které bylo u ní ve dnech 2. 2. 2006 a 16. 2. 2006 zajištěno, není buď tabákem Golem Extra Směs, nebo sice je tabákem Golem Extra Směs, avšak tabákem vykazujícím odlišné vlastnosti než tabák pod tímto označením běžně dostupný na trhu. Ve svých žalobních tvrzeních naopak vždy uváděla, že jí byla vyměřena daň ze zboží, kterým je odřepíkovaný tabák FCV, zakoupený stěžovatelkou pod obchodním názvem Golem Extra Směs ve 150 g baleních.

Tato žalobní tvrzení pak odpovídají podkladům založeným ve spisu. Kasační soud ze spisu ověřil, že z Protokolu o zajištění dle ustanovení § 115 zákona o spotřebních daních, sepsaného Celním úřadem Šumperk dne 2. 2. 2006, vyplývá, že stěžovatelce bylo zajištěno zboží označené jako Tabák Golem Extra, v množství 1120 ks v jednotkovém balení á 150 g, přepravované ve vozidle VW Transporter. Jako kopie nabývacích dokladů byl stěžovatelkou předložen výdajový pokladní doklad bez čísla, dodací list č. l. 03/2006, faktura č. 2006005. Skutečnost, že se jednalo o tabák Golem, vyplývá nejen z okolnosti, že tento protokol stěžovatelka vlastnoručně podepsala, ale také z jejího vlastního tvrzení uvedeného na straně 3 tohoto protokolu.

Ve spisu je dále založeno rozhodnutí o předběžném opatření ze dne 2. 2. 2006, č .j. 887/06-0962-03-01, o zajištění shora popsaného zboží.

Dále je ve spisu založen protokol o zajištění dle ustanovení § 42 zákona o spotřebních daních sepsaný Celním úřadem Šumperk dne 16. 2. 2006. Z jeho obsahu vyplývá, že na silnici I/44 směr Mikulovice bylo zajištěno 420 ks zboží, označeného jako Golem Extra á 150 g, patřícího stěžovatelce. Jako kopie nabývacích dokladů byly panem L. Č. předloženy následující doklady: výdajový pokladní doklad ze dne 18. 1. 2006 na částku celkem 166 600 Kč, dodací list č l. 03/2006, faktura č. 2006005.

Ve spisu je založeno rozhodnutí o zajištění shora popsaných vybraných výrobků stěžovatelky ze dne 17. 2. 2006.

Ve spisu je založen Protokol o odběru vzorku ze dne 28. 2. 2006, dle kterého byl ze zajištěného zboží stěžovatelky, označeného jako Golem směs extra, nezpracovaná surovina FCV, neupravená ke kouření, odebrán vzorek 3x4 jednotkového balení á 150 g, pro drobný prodej, určený k přímé spotřebě. Jako přiložená dokumentace je uveden Dodací list L03/2006 a Faktura 4. 2006005. Dále je zde uvedeno, že zboží bylo umístěno v nakládacím prostoru VW Transporter. Zboží bylo zabezpečeno celní páskou a plombou č. 0911/217.

Výše uvedený popis pak odpovídá popisu zboží testovaného v CTL. Z obsahu protokolu o zkoušce v CLT ze dne 21. 4. 2006 je zřejmé, že bylo testováno originální balení pro drobný prodej, sáček svařený z čirého bezbarvého plastu rozměrů cca 160 mm x 265 mm, 8 originálních balení bylo dodáno ve dvou plastových sáčcích se strunovým uzávěrem, které byly zabezpečeny celní páskou a plombou č. 0911/217, včetně fotodokumentace, originální balení beze stop poškození či nepovolené manipulace.

Kasační soud dále ověřil, že stěžovatelka se dne 23. 6. 2006 dostavila spolu s panem P. K., zástupcem dodavatele předmětného zboží, tj. společnosti L.T.B.C. spol. s r. o., na Celní úřad Šumperk. Z protokolu ze dne 23. 6. 2006, sepsaného Celním úřadem Šumperk se stěžovatelkou, za přítomnosti pana P. K., mimo jiné vyplývá, že stěžovatelce bylo v oba shora uvedené dny zajištěno zboží Golem Směs Extra, odřapíkovaný tabák, tabák (flue-cured), sušený teplým vzduchem. Stěžovatelka k tomuto zboží předložila fakturu č. 2006005 ze dne 18. 1. 2006, která dle jejího vlastního tvrzení pokrývá oba případy zajištěného zboží. Pravost dokladu potvrdil také zástupce dodavatele. Dále stěžovatelka uvedla, že uvedené zboží prodává od roku 2002, přičemž její obchodní aktivity byly v minulosti podrobeny kontrole celních orgánů a spotřební daň z tohoto zboží jí nikdy nebyla vyměřena. Na žádnou změnu v postupu nebyla správcem daně upozorněna. Dle jejího názoru se nejedná o zboží, které by bylo předmětem spotřební daně.

Námitky, které zpochybňují totožnost odebraných vzorků se zbožím zajištěným u stěžovatelky, se tedy objevují až v reakci na předcházející rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, a to v obecné rovině.

Kasační soud má za to, že z hlediska jakékoliv případné manipulace se vzorkem či vzorky je v projednávané věci podstatná skutečnost, že sama stěžovatelka nikdy nezpochybnila, že by nemělo jít o tabák Golem Extra Směs. Stěžovatelka jak ve fázi, kdy byla účastníkem řízení před celními orgány, tak ve fázi, kdy byla účastníkem řízení před soudem, nikdy netvrdila, že zboží jí zabavené není tabákem Golem, případně, že sice

o tabák označený obchodním názvem Golem jde, ale u ní zajištěné zboží vykazovalo jiné vlastnosti než běžně dostupný tabák stejného označení, případně že zboží zajištěné dne 2. 2. 2006 a zboží zajištěné dne 16. 2. 2006 se navzájem lišilo. Naopak svými tvrzeními totožnost svého zboží s druhově stejným zbožím, označeným obchodním názvem Golem Extra Směs, běžně dostupným na trhu, přímo sama potvrdila. Do protokolu uvedla, že zboží zajištěné dne 2. 2. 2006, jakož i zboží zajištěné dne 16. 2. 2006, se týkalo stejné dodávky, od stejného dodavatele s tím, že stejný druh zboží od tohoto dodavatele nakupuje cca od roku 2002. Pravdivost tohoto tvrzení potvrdil i zástupce dodavatele tohoto zboží pan K.

Výše uvedená tvrzení pak korespondují jak s doklady doloženými stěžovatelkou, tak s listinami správních orgánů založenými ve spisu. Z důkazů provedených před krajským soudem navíc vyplývají další podstatné skutečnosti podporující závěr, že tabák, označený obchodním názvem Golem Extra Směs, běžně dostupný na trhu, vykazuje relevantní vlastnosti shodné. Z doplněného dokazování před krajským soudem je patrné, že svědek Ing. D. H. za CTL uvedl, že s testováním tabáku Golem se setkává zhruba od roku 2004, v prvních letech to byly stovky případů, nyní jsou to již jen desítky. Za tu dobu se nesetkal, že by mezi testovanými výrobky byly velké rozdíly, po výměně plničky v roce 2005 všechny vzorky testovaných tabáků Golem bez ohledu na místo zajištění bylo možno bez dalších úprav kouřit. Obdobně svědek Ing. P. C. jako vedoucí laboratoře, která je součástí Státní zemědělské a potravinářské inspekce, uvedl, že pokaždé, když jeho laboratoř prováděla zkoušku u tabáku Golem, došla ke stejnému závěru.

Zpochybnění věrohodnosti těchto tvrzení pouhým odkazem na to, že Ing. H. vydával ohledně posuzování tabáku v jiných věcech nepravdivé posudky, nemůže obstát. Svědek byl dotazován na to, zda zkoumané vzorky tabáku Golem vykazovaly nějaké rozdíly. Stěžovatelka žádné konkrétní argumenty, které by zpochybňovaly shodnost vlastností tohoto tabáku, nenabídla. Naopak v souzené věci je nesporné, že všichni zpracovatelé odborných posudků se shodli na popisu vzhledu tabáku Golem Extra Směs (nepravidelné zlomky odřepíkovaných a vyžilovaných tabákových listů různé šířky a délky). Ostatně také stěžovatelka v průběhu řízení argumentovala posudkem, který byl zpracován na tento druh tabáku, avšak nikoli ve vlastnictví stěžovatelky.

Z takto ověřeného skutkového stavu nelze přisvědčit stěžovatelce, že procesní pochybení celních orgánů při zajištění zboží mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí o vyměření spotřební daně. Na základě toho tedy byla kasační stížnost shledána nedůvodnou a Nejvyšší správní soud ji podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., neboť neúspěšné stěžovatelce náhrada nákladů řízení nepřísluší a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho činnosti nevznikly. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 16. října 2012

JUDr. Radan Malík
předseda senátu