

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobce **M. Z.,** proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel,** se sídlem Praha 4, Budějovická 7 (dříve Celní ředitelství Ostrava), v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 4. 2012, č. j. 22 Af 118/2010 – 23,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 4. 2012, č. j. 22 Af 118/2010 – 23, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobou podanou u Krajského soudu v Ostravě se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Celního ředitelství v Ostravě ze dne 12. 11. 2010, č. j. 1487-3/2010-140100-21, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Celního úřadu Mošnov (dále jen „správce daně“) ze dne 4. 8. 2009, č. j. 3060-13/2009-046300-024. Prvostupňovým rozhodnutím (platebním výměrem) byla žalobci vyměřena spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období březen 2009 ve výši 9536 Kč.

Krajský soud vyšel po stránce skutkové z toho, že pracovníci správce daně provedli dne 23. 3. 2009 místní šetření v provozovně žalobce za účelem kontroly značení tabákových výrobků dle § 115 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v tehdy účinném znění (dále jen „ZSD“), jemuž byla přítomna zaměstnankyně žalobce p. P. Kontrolou bylo zjištěno, že se v provozovně nacházel mj. neoznačený tabák *Golem směs extra* v počtu 48 ks o obsahu 150 g/ks, tabák *D1* o obsahu 250 g/ks a dva balíčky cigaret *LM*, každá o obsahu 20 cigaret. Téhož dne bylo vydáno předběžné opatření dle ustanovení

§ 115 odst. 3 ZSD, na základě kterého došlo k zajištění uvedeného zboží. Žalobce následně (30. 3. 2009) správci daně sdělil, že zboží *Golem extra plus* mu bylo nabídnuto telefonicky dne 20. 3. 2009 neznámým prodejcem s tím, že se nejedná o tabák, ale o zboží pro zahrádkáře. Dohodli se, že tato osoba směs složí v trafice žalobce; ten pak posoudí, zda je vhodná k prodeji. Zboží bylo složeno v trafice dne 23. 3. 2009 (tj. v den provedení kontroly), kdy byl žalobce služebně mimo a nestačil je tak přebrat; mezitím pak došlo k jeho zabavení. Oznámením ze dne 10. 4. 2009 zahájil správce daně řízení ve věci vyměření spotřební daně z tabákových výrobků a výzvou ze dne 28. 4. 2009 vyzval žalobce k podání daňového přiznání k této dani. Žalobce v reakci zaslal námitku proti tomuto postupu, ve které namítal nesprávné označení p. P. v protokolu o místním šetření, coby zástupce daňového subjektu; dále namítal nesprávné zařazení zabaveného zboží. Dle jeho názoru neměl být zabavený tabák zařazen jako artikl spadající pod příslušná ustanovení ZSD, neboť správce daně takové zařazení nijak neprokázal, zatímco žalobce předložil vysvětlení, že se o takový artikl nejedná. Dne 2. 7. 2009 byl sepsán protokol o výpovědi p. P., která v něm uvedla jiné skutečnosti než při místním šetření, například, že neví, kdo je majitelem zabaveného zboží, ačkoli při místním šetření za majitele označila žalobce; uvedla, že tak učinila v důsledku stresu. Dne 4. 8. 2009 byl pod č. j. 3060-13/2009-046300-024, vydán platební výměr na spotřební daň z tabákových výrobků ve výši 9536 Kč, a to za použití pomůcek podle § 44 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“). Z úředního záznamu předcházejícího vyměření daně je zřejmé, že správce daně vycházel, mimo jiné, z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 29/2008, kterým byl potvrzen závěr Krajského soudu v Ostravě prezentovaný v rozsudku č. j. 22 Ca 53/2007 – 50, dle kterého je směs *Golem extra* způsobilá ke kouření a je předmětem spotřební daně. Proti tomuto rozhodnutí se žalobce odvolal. V rámci odvolacího řízení správce daně, na základě výzvy celního ředitelství, doplnil dokazování ve smyslu identifikace odebrané komodity, a to odběrem vzorků dle vnitřních předpisů celní správy (o čemž informoval též žalobce a umožnil mu účast na odběru); dále byly zaslány vzorky k provedení zkoušky kouření u celně technické laboratoře (CTL). Odběru vzorků byl přítomen zástupce žalobce Ing. J. A., který namítal, že nelze bezpečně prokázat, zda vzorek zabavený žalobci dne 23. 3. 2009 lze ztotožnit se vzorkem, který byl umístěn do celního skladu. Na základě provedení důkazu zkouškou kouřením celní ředitelství dovodilo, že jde o tabák způsobilý ke kouření (vzorek bylo možno kouřit po naplnění do cigaretové dutinky); stejný závěr se podává i ze zprávy CTL. Celní ředitelství Ostrava pak dne 12. 11. 2009 napadeným rozhodnutím odvolání zamítlo s tím, že platební výměr byl vydán za použití pomůcek, a proto bylo v odvolacím řízení přezkoumáváno pouze to, zda byly dodrženy podmínky použití tohoto způsobu stanovení daně; dospěl k závěru, že zákonné podmínky dodrženy byly.

Z hlediska hodnocení takto zjištěného skutkového stavu věci krajský soud uznal důvodnost výtky žalobce, že platební výměr (i jemu předcházející výzva) byl vydán bez relevantních podkladů, které by prokazovaly, že zabavené zboží je skutečně artiklem podléhajícím spotřební dani. Dle jeho názoru se však nejednalo se o taková pochybení, která by bez dalšího způsobila nezákonnost vydaných rozhodnutí, neboť byla napravena v odvolacím řízení, kdy bylo doplněno dokazování o zkoušku kouřením a zkoušku provedenou CTL; těm předcházel odběr vzorků, při němž byl přítomen zástupce žalobce.

Dále krajský soud uvedl, že i když žalobce nereagoval na výzvu správce daně k podání daňového přiznání adekvátně (tedy daňové přiznání nepodal), daňové orgány se

ve vyměřovacím řízení musí řídit základními zásadami daňového řízení a pravidly pro dokazování (§ 2 a § 31 ZSDP). Daňovému subjektu tak musí být dán prostor k unesení důkazního břemene ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP [analogicky § 16 odst. 4 písm. f) a § 16 odst. 8 ZSDP] a v souladu s § 2 a § 9 téhož zákona. Daňový subjekt musí být seznámen s výsledky dokazování před ukončením vyměřovacího řízení a musí mu být dán prostor k vyjádření. Postup správce daně tyto požadavky nesplňoval, k odstranění těchto vad však došlo v odvolacím řízení. Krajský soud tak sice přisvědčil žalobcově námitce, že dokazování probíhalo až v odvolacím řízení, nicméně s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu konstatoval, že tento stav, ačkoli se nejednalo o optimální způsob vedení řízení, nelze považovat za nezákonný, za předpokladu respektování součinnosti s daňovým subjektem, což v tomto případě splněno bylo.

Ohledně námitky týkající se způsobu zajištění zboží v provozovně stěžovatele krajský soud posuzoval, zda bylo možno využít rozhodnutí o předběžném opatření podle § 115 odst. 3 ZSD. Uvedl, že je nutné rozlišovat mezi zajištěním tabákových výrobků podle § 115 odst. 3 a § 42 ZSD. Postup dle § 42 ZSD představuje obecný institut; oproti tomu zajištění dle § 115 tohoto zákona představuje institut specifický, který má zajistit, aby nedošlo ke zmaření účelu řízení před vydáním rozhodnutí ve věci samé; jeho aplikace má místo jen v rámci kontroly značení tabákových výrobků a kontroly dodržování zákazu prodeje lihovin a tabákových výrobků. Zajištění zboží podle § 115 ZSD lze užít jen za situace, kdy byla řádně zahájena daňová kontrola, k čemuž u žalobce zjevně nedošlo. Soud proto uzavřel, že celní orgány postupovaly nezákonně, zajistily-li zboží podle § 115 ZSD a nikoliv podle § 42 ZSD. Tímto postupem celní orgány založily závažné pochybnosti o autenticitě zboží, kdy jakákoliv jejich další tvrzení nelze ověřit. Vyvstává tak pochybnost, zda vzorky podrobené zkoumání CTL byly skutečně identické s komoditou zabavenou žalobci dne 23. 3. 2009. S touto odvolací námitkou se navíc žalovaný v odvolání dostatečně nevypořádal, když pouze uvedl, že nemá žádné pochybnosti o identitě výrobků bez dalšího odůvodnění. Pokud pak žalovaný dále uvedl, že žalobce nevyužil svého práva namítat konkrétní pochybnosti při odběru vzorků, je tato část odůvodnění v rozporu s obsahem správního spisu, když z protokolu o odběru vzorků je patrno, že zástupce žalobce vznesl konkrétní pochybnost o identitě odebíraného vzorku vzhledem ke zboží, které mu bylo dne 23. 3. 2009 zabaveno. Krajský soud tak v důsledku výše uvedeného shledal rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným. Uvedl nicméně, že postup správce daně, byť opět nebyl adekvátní, nemusí být sám o sobě důvodem pro nezákonnost napadeného rozhodnutí (či platebního výměru), pokud bude v dalším řízení prokázána identita odebraného vzorku a zboží zajištěného žalobci. Nutno totiž brát v potaz, že podmínkou doměření daně není podle ZSDP ani ZSD předchozí *zajištění* zboží, ale toliko *zjištění jeho existence*.

Krajský soud shledal důvodnou taktéž námitku žalobce, že žalovaný zcela účelové postupoval podle § 50 odst. 5 ZSDP, i když ve věci fakticky proběhlo dokazování, na jehož základě byla vyměřena daň. Dle krajského soudu totiž nepřicházelo v úvahu stanovení daně podle pomůcek, neboť správce daně neměl postaveno najisto, zda je daňový subjekt (žalobce) plátcem daně. Dalším důvodem bylo, že základem spotřební daně u tabáku je jeho množství vyjádřené v kg; jelikož je množství zajištěného tabáku ze správního spisu zřejmé, bylo možné spotřební daň stanovit přesně (spornou byla pouze otázka, zda zajištěné zboží dani podléhá). Proto krajský soud naznal, že daň byla stanovena dokazováním a žalovaný tak postupoval nezákonně, posuzoval-li pouze existenci podmínek pro postup podle pomůcek ve smyslu ustanovení § 50 odst. 5 ZSDP; na místě

byl postup podle § 50 odst. 6 ZSDP. Zvoleným postupem tedy žalovaný zatížil řízení vadou způsobující jeho nepřezkoumatelnost.

Z uvedených důvodů proto krajský soud, s odkazem na ustanovení § 76 odst. 1 písm. a), b) a c) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Rozsudek krajského soudu napadlo Celní ředitelství v Ostravě (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, kterou opírá o důvody vyplývající z ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.; stěžovatel tak namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a rovněž nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí, která zjevně měla za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé a v jeho nesrozumitelnosti.

Stěžovatel spatřuje nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem v interpretaci ustanovení § 44 odst. 1 ZSDP. V této věci došlo k vyměření daně podle pomůcek proto, že žalobce ani po výzvě správce daně nepodal daňové přiznání. Krajský soud v napadeném rozsudku konstatoval, že za situace, kdy jsou k dispozici důkazy pro vyměření daně, *de facto* nepřichází v úvahu stanovení daně podle pomůcek; dle názoru krajského soudu je použití pomůcek prostředkem *ultima ratio.* Stěžovatel má však za to, že v tomto případě podmínky pro vyměření daně podle pomůcek dány byly. V případě, že daňový subjekt ani po výzvě nepodá daňové přiznání, má správce daně možnost postupovat tímto způsobem, případně využít alternativu podle § 44 odst. 1 *in fine* ZSDP; toto své tvrzení stěžovatel doložil odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Dle stěžovatele tak celní úřad postupoval zcela v souladu se zákonem, a proto nepochybil ani stěžovatel, pokud odvolání přezkoumával v souladu s § 50 odst. 5 ZSDP; z celého řízení i odůvodnění napadeného rozhodnutí je přitom seznatelné, že odvolací orgán se z opatrnosti podaným odvoláním zabýval v daleko větším rozsahu. To, že daň byla stanovena podle pomůcek, navíc plyne i z protokolu celního úřadu ze dne 4. 8. 2009, č. j. 3060-12/09-046300-024, kde žalobce tuto informaci přijal bez výhrad. Dle stěžovatele jiný postup v této věci nebyl ani možný.

Dále má stěžovatel za to, že žalobce nebyl zkrácen na svých právech, ani pokud jde o krajským soudem vytýkaný nedostatek rozhodnutí – údajné nevypořádání se s odvolací námitkou stran totožnosti odebraného a hodnoceného tabáku. Ze správního spisu totiž plyne, že se stěžovatel touto otázkou zabýval, když si vyžádal vyjádření a důkazy ke způsobu uskladňování a evidence zajištěného tabáku (sdělení celního úřadu ze dne 4. 3. 2010 č. j. 235-4/2010-046300-031), ze kterého plyne, že jednotlivé zajištěné věci různých osob jsou uskladňovány odděleně a nejsou známy žádné důvodné pochybnosti, ze kterých by vyplývala možná záměna. Stejné plyne i z odůvodnění rozhodnutí stěžovatele (strana 3). Stěžovatel zdůrazňuje, že žalobce v průběhu řízení konkrétní důvody zpochybňující totožnost tabáků nesdělil a stěžovateli takové skutečnosti nejsou rovněž známy. Ve spisu se navíc nachází fotodokumentace z místa uložení tabáku, se kterou se žalobce mohl kdykoli seznámit. Stěžovatel proto nerozumí výtce krajského soudu a není mu zřejmé, do jaké hloubky se měl touto otázkou dále zabývat.

Žalobce ve svém vyjádření uvedl, že neoprávněné rozhodování v režimu daňových pomůcek výrazně omezilo jeho procesní práva. Není pravdou, že by tento fakt přijal bez

výhrad, jak tvrdí stěžovatel; poté, co jeho podání a návrhy byly celními orgány opakovaně ignorovány, pouze pozbyl jakoukoli důvěru v konstruktivní jednání. Jeho výhrady ke zvolenému procesnímu postupu jsou nicméně ve správním spisu dohledatelné. Dále stěžovatel zdůrazňuje, že zboží v okamžiku jeho zabavení nebylo označeno tak, aby je bylo možné v budoucnu jednoznačně identifikovat. Toto pochybení nelze zhojit žádným ze způsobů, jichž se stěžovatel dovolává. Rozsudek krajského soudu proto plně obstojí a kasační stížnost by tak měla být jako nedůvodná zamítnuta.

Před vlastním meritorním posouzením kasační stížnosti je nutno uvést, že v souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění zákona č. 407/2012 Sb., stávající celní ředitelství zanikla ke dni 1. 1. 2013. V rámci nedokončených řízení ve správním soudnictví se dnem 1. 1. 2013 jejich nástupcem stalo Generální ředitelství cel. Nejvyšší správní soud tedy nadále jako s žalovaným – stěžovatelem – jednal s tímto subjektem (viz § 69 s. ř. s.)

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost je důvodná.

Pokud jde o výtku krajského soudu, že celní orgány rozhodovaly formálně v režimu daňových pomůcek, fakticky však prováděly dokazování (což označil za nepřípustné), krajský soud správně konstatoval, že daňové přiznání je v daňovém řízení návrhem na zahájení řízení a vyjadřuje povinnost daňového subjektu uvést předepsaným způsobem všechny skutečnosti potřebné pro výpočet daně. Zákon ovšem neponechává na vůli daňového subjektu, zda takový návrh (daňové přiznání) podá či nikoliv. ZSPD v § 40 uvádí, že *daňové přiznání nebo hlášení je povinen podat každý, komu vzniká v souladu s tímto zákonem nebo zvláštním předpisem tato povinnost, nebo ten, koho k tomu správce daně vyzve.* To znamená, že výzvy správce daně k podání daňového přiznání musí uposlechnout i ten, kdo se domnívá, že mu žádná daňová povinnost (ke konkrétní dani za konkrétní zdaňovací období či z titulu konkrétního důvodu) nevznikla. Dále, podle ustanovení § 44 odst. 1 ZSDP platí, že *nebylo-li podáno daňové přiznání nebo hlášení, dodatečné daňové přiznání nebo hlášení včas, a to ani po výzvě správce daně, (...), je správce daně oprávněn zjistit základ daně a stanovit daň podle pomůcek, které má k dispozici, anebo které si sám opatří, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Pokud daňový subjekt nepodá daňové přiznání nebo hlášení ani na výzvu správce daně, je správce daně oprávněn předpokládat, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání nebo hlášení daň ve výši nula.*

Je tedy zřejmé, že v případě, kdy není podáno daňové přiznání a nestane-li se tak ani po výzvě správce daně ve lhůtě, kterou k tomu stanovil, zákon dává správci daně na výběr dvě možnosti: stanovit základ daně a daň podle pomůcek, nebo vyjít z předpokladu, že daňový subjekt vykázal v daňovém přiznání daň ve výši nula. V posledně zmiňovaném případě jde o vyměření daně *sui* genezis; takto stanovená poslední známá daňová povinnost pak může být eventuálně následně přezkoumána v rámci daňové kontroly podle § 16 ZSDP, v jejímž rámci by byly daňový základ a další okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně prověřeny, a to primárně cestou dokazování.

Jakkoli to z dikce zákona výslovně nevyplývá, postup dle ustanovení § 44 odst. 1 *in fine* ZSPD míří primárně na situace, kdy správce daně nemá jasné poznatky o existenci daňové povinnosti konkrétního daňového subjektu a lze se tak (s výhradou dalšího, výše naznačeného, postupu) spokojit s tím, že daňová povinnost zde skutečně nevznikla (nulová daň). Naopak v případech, kdy je zřejmé, daňová povinnost vznikla, avšak nebyla daňovým subjektem předepsaným způsobem (daňové přiznání) deklarována, je třeba postupovat dle věty první citovaného ustanovení. Dlužno uvést, že zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek jsou v této situaci jiné než v případě předpokládaném v ustanovení § 31 odst. 5 daňového řádu, který předpokládá pro jejich použití skutečnost, že daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností nesplní některou ze svých zákonných povinností, takže není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. 1 Afs 62/2004, publikovaný pod č. 610/2005 Sb. NSS, všechna rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). Stanovit daň dokazováním totiž předpokládá, že daňový subjekt podal daňové přiznání a dokazováním se prokazují skutečnosti, které zde uvedl, popřípadě uvést měl. Pokud však daňový subjekt daňové přiznání ani na výzvu správce daně nepodá, je stanovení daňové povinnosti dokazováním pojmově vyloučeno a daňový subjekt se tak vlastní vinou zbavuje možnosti prokázat základ daně a daň (třeba i s nulovým daňovým základem a daní), neboť daňový subjekt v takovém případě nemá co prokazovat a správce daně případně co vyvracet. Ostatně i dle konstantní judikatury zdejšího soudu jsou marným uplynutím lhůty stanovené správcem daně k podání daňového přiznání splněny zákonné podmínky pro zjištění základu daně a stanovení daně podle pomůcek (srov. rozsudek ze dne 8. 4. 2005, sp. zn. 7 Afs 93/2004). Zbývá dodat, že i v těchto případech platí zásada, že správce daně musí přihlédnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny (§ 46 ZSDP).

V posuzované věci byl daňový subjekt správcem daně vyzván k podání daňového přiznání, čímž mu byla založena povinnost toto přiznání podat. Žalobce tak ale přes výzvu správce daně neučinil, čímž došlo k naplnění podmínek ustanovení § 44 odst. 1 ZSDP a správce daně byl oprávněn stanovit základ daně a daň podle pomůcek. Žalobce se tedy tím, že daňové přiznání nepodal, sám zbavil možnosti prokazovat skutkový stav věci. Nelze tak akceptovat závěr krajského soudu o nesprávnosti postupu správce daně pokud jde o způsob vyměření daně, neboť, jak bylo výše uvedeno, při nepodání daňového přiznání je řádné stanovení daně dokazováním pojmově vyloučeno. Nelze pak přisvědčit ani závěrům krajského soudu ohledně pochybení stěžovatele v odvolacím řízení, neboť vyměřením základu daně a daně podle pomůcek je limitován rovněž rozsah přezkumu rozhodnutí správce daně v odvolacím řízení. Z takto vymezeného rozsahu přezkumu v odvolacím řízení vyplývá, že předmětem přezkumu (a tím i případného provádění skutkových zjištění) již nemůže být samotná vlastní výše základu daně a daň; přezkum (zahrnující případné zjišťování skutkových okolností) se může týkat již jen prokázání zákonných podmínek pro stanovení daňové povinnosti podle pomůcek. Stěžovatel proto prověřil použité pomůcky, tedy podklady správce daně pro vyměření daně, a pro verifikaci jedné z nich (dle žalobce sporné), tj. zabaveného tabáku, nařídil správci daně provést zkoušku prostřednictvím CTL. Tou bylo postaveno najisto, že komodita zajištěná u žalobce je skutečně tabák, který je způsobilý ke kouření (potvrzeno též zkouškou kouření, provedenou správcem daně za účasti žalobce a jeho zmocněnců). Tímto způsobem bylo tedy postaveno na jisto, že žalobce nepřiznal spotřební daň z tabákového výrobku podléhajícího dani [§ 101 odst. 3 písm. c) bod 2 ZSD], a to ani přes výzvu správce daně

k podání odpovídajícího daňového přiznání. Nejvyšší správní soud tak shledal postup stěžovatele zcela v souladu se zákonem, když podle § 50 odst. 5 ZSDP přezkoumal dodržení zákonných podmínek pro použití tohoto způsobu stanovení daně a odvolání pro jeho nedůvodnost zamítl. První námitka stěžovatele je tak důvodná.

Druhou námitkou stěžovatel brojí proti závěru soudu o údajném nevypořádání námitky žalobce stran totožnosti zajištěného a hodnoceného tabáku v rozhodnutí o odvolání. Soud celnímu úřadu sice vytkl nesprávný postup při zajišťování zboží (což stěžovatel nezpochybňuje a zdejší soud se proto k této dílčí otázce nebude vyjadřovat), nicméně sám konstatoval, že tento nedostatek *a priori* neznamená nepoužitelnost zajištěného zboží pro potřeby posuzování jeho povahy, neboť podmínkou pro doměření daně není zajištění zboží, ale pouze zjištění jeho existence. S posledně vysloveným závěrem se zdejší soud ztotožňuje. Je pak třeba dodat, že ze spisového materiálu se podává, že celní úřad měl identitu předmětného tabáku za prokázanou na základě protokolu o místním šetření a zajištění tabáku skladovaného v provozovně žalobce, protokolu o výslechu zaměstnankyně žalobce – p. P. – svědčící o skutečnosti, že tabák, deklarovaného druhu a množství byl dne 23. 3. 2009 v provozovně žalobce skladován, a vyjádření žalobce o okolnostech skladování tabáku (svědčící rovněž tomu, že tabák v jeho provozovně v den jeho zajištění skutečně byl). Stěžovatel se námitkou sporné totožnosti tabáku zabýval, což plyne jak ze spisu, tak především z rozhodnutí o odvolání (strana 3). Nejvyšší správní soud sdílí názor stěžovatele, že ze spisového materiálu i z odůvodnění jeho rozhodnutí je patrno, že si stěžovatel vyžádal od správce daně vyjádření a fotodokumentaci ohledně skladování a evidence zajištěného zboží. Z vyjádření správce daně, jakož i z jím pořízené fotodokumentace, se podává, že zajištěné zboží bylo z místa zajištění dopraveno služebním vozidlem na Celní úřad v Mošnově, kde s ním bylo nakládáno v souladu s platnými interními předpisy, tzn. byl vystavěn protokol o uskladnění, na jehož základě bylo zboží uskladněno ve skladových prostorách celního úřadu v kartónové krabici, která byla identifikována číslem případu a přiložením příslušného rozhodnutí o zajištění zboží a byl rovněž proveden zápis do elektronické evidence zajištěného zboží. Správce daně dále sdělil, že i jakákoliv manipulace s uskladněným zbožím je prováděna pouze s vědomím skladníka, v souladu s Provozním a organizačním řádem celního úřadu v Mošnově; žalobce měl do spisového materiálu přístup a tyto okolnosti mu byly známy. V tomto směru tedy Nejvyšší správní soud neshledává žádné důvody bez dalšího pochybovat o identitě zajištěné komodity a posuzovaného tabáku.

Krajský soud konečně nesouhlasil s tvrzením stěžovatele, že žalobce žádné konkrétní důvodné pochybnosti ohledně totožnosti zajištěného tabáku nesdělil. Nejvyšší správní soud nemůže akceptovat ani tento namítaný nedostatek, neboť žalobce se omezil pouze na obecnou výtku, že je sporné, zda lze posuzovaný tabák považovat za tabákové výrobky, které byly zajištěny dne 23. 3. 2009 v jeho provozovně; nepředložil přitom jediný konkrétní důkaz či nenavrhl provedení důkazu, který by tuto jeho pochybnost mohl jakkoli podpořit. Lze tak souhlasit se stěžovatelem, že žalobce pouze obecně tvrdil nedostatečné prokázání totožnosti tabáku ze strany správce daně, aniž by své pochybnosti jakkoli konkretizoval, ačkoli měl přístup k fotodokumentaci uskladněného tabáku, byl přítomen odběru vzorků pro provedení zkoušky CTL a také u zkoušky kouřením prováděné celním úřadem. Stěžovatel vzhledem ke skutečnostem, sděleným mu správcem daně, tak v této otázce logicky uzavřel, že o totožnosti zajištěného tabáku nemá (stejně jako správce daně) žádné pochybnosti, přičemž žalobce rovněž žádné důvodné a konkrétní

pochybnosti o možné záměně zboží nesdělil. Nejvyšší správní soud nemůže než souhlasit se stěžovatelem a doplňuje, že přestože byla námitka žalobce obecná a ničím nepodložená, stěžovatel prověřil svými dotazy na celní úřad způsob skladování a evidence zajištěného zboží a neshledal žádné pochybnosti o jeho totožnosti, jak ostatně při vypořádání této námitky uvedl i na str. 3 odůvodnění svého rozhodnutí. Zdejší soud tak nesdílí názor krajského soudu, že byla tvrzení stěžovatele v rozporu se správním spisem, ani že se stěžovatel se zmiňovanou námitkou nevypořádal a tím zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti. Postup stěžovatele považuje naopak za souladný se zákonem a za důvodnou tak lze označit i jeho druhou kasační námitku.

Ze shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek podle ustanovení § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, ve kterém je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 27. června 2013

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu