



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobkyně: **J. N.**, zastoupené JUDr. Václavem Hodanem, advokátem se sídlem Wenzigova 5, Praha 2, proti žalovanému: **Celní ředitelství Ústí nad Labem**, se sídlem Elišky Krásnohorské 2378/24, Ústí nad Labem, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 6. 2006, čj. 4632-1/06-2001-21, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci, ze dne 31. 1. 2008, čj. 59 Ca 98/2006 - 45,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec, ze dne 31. 1. 2008, čj. 59 Ca 98/2006 - 45, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 6. 2006, čj. 4632-1/06-2001-21, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu Liberec (dále jen „celní úřad“) ze dne 10. 4. 2006, čj. 5033-04/05-1063-021/VV019R. Tímto (posledně uvedeným) rozhodnutím byla žalobkyně shledána vinnou ze spáchání správního deliktu podle § 135b odst. 1 písm. g) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), kterého se dopustila jako fyzická osoba - podnikatel tím, že skladovala a nabízela k prodeji v provozovně Trafika na adrese Náměstí Dr. Edvarda Beneše 3/4, Liberec, celkem 161 balíčků Tabáku César (10 ks) a Tabáku Golem (151 ks) o celkové hmotnosti 24,15 kg, který je předmětem spotřební daně z tabáku podle § 101 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních a který v rozporu s § 114 odst. 2 téhož zákona nebyl označen tabákovými nálepkami. Za tento správní delikt byla žalobkyni v souladu s § 135b odst. 3 písm. c) zákona o spotřebních daních uložena pokuta ve výši 1 000 Kč a v souladu s § 135d odst. 1 téhož zákona jí bylo uloženo propadnutí neoznačených tabákových výrobků zajištěných celním úřadem. Podle § 79 správního řádu a § 6 odst. 1 vyhlášky Ministerstva vnitra č. 520/2005 Sb. pak bylo žalobkyni uloženo, aby uhradila náklady řízení ve výši 1000 Kč.

II.

Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci, který ji rozsudkem ze dne 31. 1. 2008, čj. 59 Ca 98/2006 - 45, zamítl.

Krajský soud nepochybnil tvrzení žalobkyně, že předmětná tabáková surovina je surovým tabákem daného typu. Uvedl, že § 101 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních, ve znění účinném v době spáchání správního deliktu, zahrnoval mezi tabákové výrobky i ostatní tabák, který nespadá pod písmeno c) (tabák ke kouření), je určen pro konečného spotřebitele a k jinému účelu než ke kouření, s výjimkou šňupavých a žvýkacích tabáků. Zákon o spotřebních daních neznal kategorie zpracovaný a nezpracovaný tabák, jak namítla žalobkyně. Nezpracovanou tabákovou surovinu – směs Golem a César – správní orgány správně podřadily pod § 101 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních. Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku nedostatečně zjištěného skutkového stavu s tím, že mezi účastníky není sporné, že žalobkyně skladovala a prodávala neznačené tabákové směsi Golem a César. Žalobkyně nesouhlasila se zařazením předmětné tabákové suroviny mezi tabákové výrobky, což podle krajského soudu nelze podřadit pod nedostatečně zjištěný skutkový stav.

Namítla-li žalobkyně nejednotný postup správních orgánů v obdobných případech, krajský soud uvedl, že hodnotí, zda bylo rozhodnutí správního orgánu vydáno v souladu se zákonem. Rozhodovací činnost správních orgánů v obdobných případech nemá podle krajského soudu na jeho rozhodnutí žádný vliv, proto neprovedl ani důkazy protokoly a rozhodnutími celních orgánů, které navrhla žalobkyně.

K namítanému rozporu napadeného rozhodnutí s § 3 písm. s) zákona o spotřebních daních krajský soud uzavřel, že v posuzované věci nebylo žalobkyni kladeno za vinu, že neznačí tabákové výrobky tabákovými nálepkami způsobem uvedeným v § 114 zákona o spotřebních daních, což je skutková podstata správního deliktu podle § 135a odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. Žalobkyně předmětné zboží nakoupila od dodavatele a poté je skladovala a prodávala na daňovém území České republiky, což je skutková podstata správního deliktu podle § 135b odst. 1 písm. g) zákona o spotřebních daních, za což jí byla uložena sankce. Krajský soud nehodnotil, kdo porušil povinnost uvedenou v § 114 zákona o spotřebních daních, neboť takové jednání nebylo žalobkyni kladeno za vinu.

Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku rozporu § 101 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních se směrnicí Rady 59/95/EC ze dne 27. 11. 1995, o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků, OJ L 291, 6. 12. 1995, s. 40-45, zvláštní vydání v českém jazyce kapitola 09, svazek 01, s. 283 - 288 (dále jen „Směrnice“). Uvedl přitom, že Směrnice si klade za cíl především harmonizovat strukturu spotřebních daní a dále vymezuje rozdílné druhy tabákových výrobků. V článcích 2 až 7 Směrnice charakterizuje jednotlivé druhy tabákových výrobků, nejedná se však o seznam nebo taxativní výčet tabákových výrobků, neboť vedle nich Směrnice počítá s dalšími druhy tabákových výrobků. Například z článku 11 krajský soud dovodil, že Směrnice zná i tabákové výrobky používané pro průmyslové nebo zahradnické účely.

Předložila-li žalobkyně listinné důkazy, krajský soud uzavřel, že mezi účastníky nebylo sporné, že směsi Golem a César jsou tabákovou surovinou. Sporné naopak bylo podřazení tabákové suroviny César a Golem pod tabákové výrobky, což je otázka právní, ke které se znalec nemůže vyjadřovat. Krajský soud přitakal závěrům správního orgánu, které nepovažovaly listinné důkazy předložené žalobkyní za relevantní. Krajský soud neshledal důvodnými ani námitky, podle nichž žalobkyni nebyla dána možnost vyjádřit se k podkladům rozhodnutí, a uzavřel, že obsah správního spisu tomuto tvrzení neodpovídá.

III.1

Žalobkyně (stěžovatelka) brojila proti rozsudku krajského soudu kasační stížností. Dovolala se stížních důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit, a podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Stěžovatelka namítla, že k naplnění skutkové podstaty správního deliktu podle § 135b odst. 1 písm. g) zákona o spotřebních daních by mohlo dojít pouze tehdy, pokud by skladovala, resp. prodávala, vybrané výrobky, které by musely v okamžiku kontroly splňovat současně dva předpoklady: (1) jednalo by se o tabákové výrobky ve smyslu § 101 zákona o spotřebních daních a (2) tyto tabákové výrobky by nebyly značeny zákonem stanoveným způsobem. Stěžovatelka však již během správního řízení tvrdila, že se o tabákové výrobky nejedná, a celní orgány tuto skutečnost relevantně a v souladu se zákonem nezhodnotily. Konstrukce celních orgánů nebyla podle stěžovatelky v defektním řízení při jejím protichůdném tvrzení dostatečně doložena a prokázána. Odkaz na § 101 odst. 6 zákona o spotřebních daních rovněž není relevantní, protože nelze přijmout závěr, že tabákovým výrobkem podléhajícím povinnosti značení musí být jakýkoliv tabák, který není explicitně zákonem o spotřebních daních vyloučen. Pokud krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že považuje za nadbytečné hodnotit, kdo porušil povinnost uvedenou v § 114 zákona o spotřebních daních, neboť takové jednání nebylo stěžovatelce kladeno za vinu, je v této části jeho rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť nepřezkoumal rozhodnutí žalovaného v rozsahu žalobních námitek. Při správním trestání lze vinu dovést a sankci uložit pouze konkrétní osobě, které je prokázáno, že porušila konkrétní zákonem stanovenou povinnost. Závěr krajského soudu je ovšem v rozporu s tímto kritériem a zakládá nezákonnost jeho rozsudku.

Dále stěžovatelka zpochybnila závěr krajského soudu týkající se Směrnice, který je založen na předpokladu, že dotčená tabáková surovina je automaticky tabákovým výrobkem. Směrnice podle stěžovatelky hovoří o „tabákových výrobcích“ a obsahuje jejich taxativní výčet. Celní orgány i krajský soud neposoudily v souladu s právem namítanou nemožnost aplikace § 101 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních pro kolizi s právem Evropských společenství, neboť stěžovatelce je ukládána povinnost v rozporu se Směrnicí. Podle relevantní judikatury Evropského soudního dvora se jako základní podmínky možnosti bezprostřední aplikovatelnosti pravidel směrnice jeví: uplynutí transpoziční lhůty, nenáležitá transpozice směrnice, dostatečná přesnost a bezpodmínečnost pravidla směrnice, aktivní legitimace osoby, jež se bezprostřední aplikace směrnice dovolává, a skutečnost, že bezprostřední aplikací směrnice nedojde k uložení povinnosti jednotlivci. Přímý účinek směrnice může být pouze vertikálně vzestupný, tedy jednotlivec se na jeho základě může dovolat svého práva vůči členskému státu. Zákon o spotřebních daních, ve znění účinném v roce 2005, považoval podle § 101 odst. 2 a 3 písm. c) a d) za tabákové výrobky tabák ke kouření, který byl definovaný podobně jako tabák ke kouření ve Směrnici, a ostatní tabák, tj. tabákové výrobky, které nespádají pod písmeno c), jsou určeny pro konečného spotřebitele a k jinému účelu než ke kouření, s výjimkou šňupavých a žvýkacích tabáků. Kategorie „ostatní tabák“ svým obsahem přesahovala okruh tabákových výrobků definovaných Směrnicí v článku 2 a 5. V uvedeném rozsahu nebyl zákon o spotřebních daních v souladu se Směrnicí, která tak nebyla v rozhodné době řádně transponována do vnitrostátního

práva. Po novelizaci zákona o spotřebních daních zákonem č. 575/2006 Sb., je s účinností od 1. 1. 2007 v § 101 odst. 2 zákona o spotřebních daních jednoznačně uvedeno, že tabákovými výrobky jsou cigarety, doutníky, cigarillos a tabák ke kouření. Kategorie ostatního tabáku, jejíž definice zůstala prakticky stejná, zcela vypadla z režimu tabákových výrobků. V době rozhodování celních orgánů byly splněny všechny podmínky pro přímé aplikování pravidel obsažených ve Směrnici. Celní orgány ani krajský soud se však touto otázkou vůbec nezabývaly.

III.2

Žalovaný se ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

III.3

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatelka především namítla, že k naplnění skutkové podstaty správního deliktu podle § 135b odst. 1 písm. g) zákona o spotřebních daních by mohlo dojít pouze pokud by skladovala, resp. prodávala, vybrané výrobky, které by musely v okamžiku kontroly splňovat současně dva předpoklady: (1) jednalo by se o tabákové výrobky ve smyslu § 101 zákona o spotřebních daních a (2) tyto tabákové výrobky by nebyly značeny zákonem stanoveným způsobem. Skutečnost, že předmětné zboží, které (jak bylo zjištěno při kontrole) stěžovatelka skladovala, resp. prodávala, nebylo značeno zákonem stanoveným způsobem, nebyla mezi účastníky sporná. Mezi účastníky je naopak sporné, zda lze předmětné zboží považovat za tabákové výrobky ve smyslu § 101 zákona o spotřebních daních. V tomto kontextu stěžovatelka rovněž namítla, že § 101 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních, ve znění účinném v roce 2005, byl v kolizi s právem Evropských společenství, konkrétně se Směrnicí, proto v době rozhodování celních orgánů byly splněny všechny podmínky pro přímou aplikaci pravidel obsažených ve Směrnici.

Jedním z důvodů přijetí Směrnice bylo, že cílem Smlouvy o založení ES je vytvořit hospodářskou unii, v jejímž rámci existuje poctivá hospodářská soutěž a jejíž vlastnosti se podobají vlastnostem vnitřního trhu, a pokud se jedná o tabákové výrobky, je předpokladem dosažení tohoto cíle, že v členských zemích nebudou daně ovlivňující spotřebu výrobků tohoto odvětví narušovat podmínky hospodářské soutěže a nebudou omezovat jejich volný pohyb ve Společenství (bod 2 preambule Směrnice). Pokud (a protože) se jedná o spotřební daně, musela mít zejména harmonizace jejich struktury za následek takový stav, kdy hospodářská soutěž různých kategorií tabákových výrobků náležejících k téže skupině nebude narušována důsledky zdaňování, a následně otevření vnitrostátních trhů členských zemí (bod 3 preambule Směrnice). Většina členských zemí pak poskytovala osvobození od spotřební daně nebo vracela spotřební daň u určitých tabákových výrobků v závislosti na tom, k čemu se používaly, a takové osvobození nebo vrácení v případě zvláštního užití bylo třeba blíže určit právě ve Směrnici (bod 13 preambule Směrnice).

Podle článku 2 bodu 1 Směrnice se za tabákové výrobky považují (a) cigarety, (b) doutníky a doutníčky (doutníky o hmotnosti nejvýše 3 g na kus) a (c) tabák ke kouření, a to (1) jemně řezaný tabák k ruční výrobě cigaret a (2) ostatní tabák ke kouření, jak jsou vymezeny v člácích 3 až 7. Podle článku 5 Směrnice se za tabák ke kouření považují (1) řezaný nebo jinak dělený tabák, kroucený nebo lisovaný do desek a vhodný ke kouření

bez dalšího průmyslového zpracování a (2) tabákový odpad dodaný k maloobchodnímu prodeji, na který se nevztahují články 3 a 4 a který je určen ke kouření. Podle článku 7 bodu 2 odst. 1 Směrnice se za cigarety a tabák ke kouření se považují výrobky skládající se zcela nebo částečně z jiných látek než z tabáku, které jinak splňují kritéria uvedená v člancích 4 a 5.

V článku 11 větě první Směrnice je pak uvedeno, že od spotřební daně mohou být osvobozeny tabákové výrobky, popřípadě daň z těchto výrobků vybraná může být vrácena, jedná-li se o (a) denaturované tabákové výrobky používané pro průmyslové nebo zahradnické účely, (b) tabákové výrobky zničené pod úředním dohledem, (c) tabákové výrobky určené výhradně pro vědecké zkoušky a pro zkoušky týkající se jakosti výrobku a (d) tabákové výrobky, které výrobce znovu zpracovává.

Nejvyšší správní soud na základě shora citovaných ustanovení Směrnice uzavřel, že výčet tabákových výrobků uvedený v člancích 2 až 7 je bezpochyby taxativní, tj. uzavřený, vyčerpávající. Článek 11 Směrnice nijak nerozšiřuje již definované kategorie tabákových výrobků, ale pouze uvádí, že určité typy (dříve taxativně vypočtených) tabákových výrobků mohou být za předpokladu konkrétního způsobu užití osvobozeny od spotřební daně, popřípadě může být daň vybraná z těchto výrobků vrácena. Např. pokud Směrnice v článku 11 pod písm. a) hovoří o denaturovaných tabákových výrobcích používaných pro průmyslové nebo zahradnické účely, je nutno tento text vykládat systematicky a vycházet z toho, že „tabákové výrobky“ již byly definovány v člancích 2 až 7. Pouze tabákové výrobky ve smyslu článků 2 až 7 Směrnice pak mohou být za předpokladu konkrétního způsobu užití definovaného v článku 11 (např. denaturací pro průmyslové nebo zahradnické účely) osvobozeny od spotřební daně.

Dovodil-li krajský soud, že Směrnice v člancích 2 až 7 neobsahuje taxativní výčet tabákových výrobků, protože vedle nich počítá např. v článku 11 s dalšími druhy tabákových výrobků, pochybil. V důsledku toho pak krajský soud nesprávně posoudil v žalobě namítanou právní otázku nemožnosti aplikace § 101 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních na posuzovaný případ pro kolizi s právem Evropských společenství, resp. se touto otázkou dostatečně nezabýval.

Zákon o spotřebních daních musí být zejména po vstupu České republiky do Evropské unie vykládán souladně s právem Evropských společenství, konkrétně se Směrnicí. Povinnost eurokonformního výkladu zákona o spotřebních daních vyplývá z článku 10a a článku 1 odst. 2 Ústavy ČR i z článku 10 Smlouvy o ES.

Nejvyšší správní soud poukazuje na právní názor Krajského soudu v Ostravě, který ve vztahu k článkům 2 a 5 Směrnice vyslovil a podrobně vyargumentoval v (nepublikovaném) rozsudku ze dne 4. 6. 2008, čj. 22 Ca 53/2007 - 50, že „*smyslem těchto ustanovení je zdanit tabákové výrobky (lhostejno zda tabák či tabákový odpad), který je použitelný (vhodný, způsobilý) ke kouření, přičemž „určení“ ke kouření je zcela nerozhodné, jako rozhodné je určeno kritérium „použitelnosti“, jak argumentuje i žalovaný*“. Krajský soud dále uvedl, že: „*i podle práva ES je rozhodujícím kritériem pro zdanění tabákových výrobků jejich „použitelnost“ (způsobilost, vhodnost) ke kouření, kdy určení výrobce, dovozce či prodejce nemá na tuto otázku žádný vliv*“.

Podle § 101 zákona o spotřebních daních, ve znění účinném od 1. 7. 2005 do 31. 12. 2006, byly předmětem daně tabákové výrobky (odst. 1). Tabákovými výrobky se pro účely tohoto zákona rozuměly cigarety, doutníky, cigarillos a tabák (odst. 2). Pro účely tohoto zákona se rozuměl tabákem ke kouření [odst. 3 písm. c)] 1) řezaný nebo jinak dělený tabák, kroucený nebo lisovaný do desek a způsobilý ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování, 2) tabákový odpad prodávaný konečnému spotřebiteli, který nespadá pod písmena

a) a b) a který je možné kouřit, nebo 3) tabák ke kouření obsahující více než 25 % hmotnosti tabákových částic užších než 1 mm; jednalo se o jemně řezaný tabák určený pro ruční výrobu cigaret; a ostatním tabákem [odst. 3 písm. d)] tabákové výrobky, které nespádaly pod písmeno c), byly určeny pro konečného spotřebitele a k jinému účelu než ke kouření, s výjimkou šňupavých a žvýkacích tabáků.

Dne 1. 1. 2007 nabyl účinnosti zákon č. 575/2006 Sb., který změnil relevantní ustanovení zákona o spotřebních daních tak, že tabákovými výrobky se pro účely tohoto zákona rozumí cigarety, doutníky, cigarillos a tabák ke kouření (odst. 2). Pro účely tohoto zákona se rozumí tabákem ke kouření [odst. 3 písm. c)] 1) tabák řezaný, popřípadě jinak dělený, kroucený nebo lisovaný do desek a způsobilý ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování, 2) tabákový odpad upravený pro prodej konečnému spotřebiteli, který nespadá pod písmeno a) nebo b) a který je možné kouřit, nebo 3) tabák ke kouření obsahující více než 25 % hmotnosti tabákových částic užších než 1 mm; jedná se o jemně řezaný tabák určený pro ruční výrobu cigaret; a ostatním tabákem [odst. 3 písm. d)] tabákové výrobky, které nespádají pod písmeno c), jsou určeny pro konečného spotřebitele a k jinému účelu, než ke kouření, s výjimkou šňupavých a žvýkacích tabáků.

Nová úprava upřesňuje podle důvodové zprávy ke shora uvedené novele zákona o spotřebních daních vymezení předmětu daně z tabákových výrobků v souladu se Směrnicí. Používaný pojem „tabák“ se nahrazuje pojmem „tabák ke kouření“, což přesněji vystihuje podstatu předmětu daně. Za tabák ke kouření se považuje také výrobek, který je možné kouřit a který je upravený pro prodej konečnému spotřebiteli bez ohledu na to, k čemu je určen.

Zákon o spotřebních daních, ve znění účinném do 31. 12. 2006, stanovil v § 101 odst. 2, že tabákovými výrobky, které jsou předmětem daně (srov. odst. 1 citovaného ustanovení), se rozumí mj. „tabák“ – bez další specifikace. Do kategorie tabákových výrobků ve smyslu § 101 odst. 2 zákona o spotřebních daních bylo proto prostým výkladem zákona možno zahrnout tabák ke kouření vymezený v odst. 3 písm. c) citovaného ustanovení, stejně jako ostatní tabák, tj. tabák určený, resp. vhodný k jinému účelu než ke kouření, vymezený v odst. 3 písm. d) citovaného ustanovení. Směrnice ovšem již v tomto období upravovala zdanění tabákových výrobků použitelných (vhodných, způsobilých) ke kouření. Zákon o spotřebních daních, i ve znění účinném do 31. 12. 2006, musí být vykládán v návaznosti na Směrnici a v souladu s ní.

Tabákovými výrobky podle § 101 odst. 2 zákona o spotřebních daních ve spojení s odst. 3 písm. c) a d) tohoto ustanovení je proto třeba - v souladu se Směrnicí a za pomoci zákona č. 575/2006 Sb. (shora zmíněná novela zákona o spotřebních daních) a důvodové zprávy k němu - rozumět pouze tabák vhodný (způsobilý) ke kouření. Pokud zákon o spotřebních daních v § 101 odst. 2 v rozhodném období stanovil, že tabákovými výrobky se rozumí mj. tabák bez dalšího a v odst. 3 písm. d) stanovil, že ostatním tabákem se rozumí tabákové výrobky, které nespádají pod písmeno c) [tzn. tabák ke kouření], jsou určeny pro konečného spotřebitele a k jinému účelu než ke kouření, s výjimkou šňupavých a žvýkacích tabáků, byl v tomto rozsahu v rozporu se Směrnicí. Této situace si byl zcela nepochybně vědom i zákonodárce, který v zákoně č. 575/2006 Sb., jímž byl s účinností od 1. 1. 2007 novelizován zákon o spotřebních daních, upravil text zákona tak, aby byl v souladu se Směrnicí (což vyplývá i z důvodové zprávy k tomuto zákonu), v § 101 odst. 2 stanovil, že tabákovými výrobky se rozumí mj. tabák ke kouření a současně v odst. 3 písm. c) v bodu 2 v souladu s textem Směrnice upřesnil, že tabákem ke kouření se rozumí rovněž tabákový odpad „*upravený pro prodej konečnému spotřebiteli*“, který nespadá pod písmeno a) nebo b) a který je možné kouřit [oproti předchozí právní úpravě, podle níž se tabákem ke kouření rozuměl rovněž tabákový odpad „*prodáváný konečnému spotřebiteli*“, který nespadá pod písmena a) a b) a který je možné kouřit].

Tabákovými výrobky podle zákona o spotřebních daních, jež jsou podle § 101 odst. 1 tohoto zákona předmětem daně, bylo tedy třeba i v období od 1. 7. 2005 do 31. 12. 2006 rozumět pouze tabák, který je vhodný (způsobilý) ke kouření. Ostatní tabák, tzn. kategorii tabáku definovanou v § 101 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních, nebylo možno považovat za tabákové výrobky, a tudíž nepodléhal spotřební dani.

Stěžovatelka v posuzované věci správně namítla, že k naplnění skutkové podstaty správního deliktu podle § 135b písm. g) zákona o spotřebních daních by mohlo dojít pouze pokud by skladovala, resp. prodávala, vybrané výrobky, které by musely v okamžiku kontroly (1) být tabákovými výrobky ve smyslu § 101 zákona o spotřebních daních a současně (2) nebýt značeny zákonem stanoveným způsobem. Skutečnost, že předmětné zboží, které (jak bylo zjištěno při kontrole) stěžovatelka skladovala, resp. prodávala, ve své provozovně nebylo značeno zákonem stanoveným způsobem, nebyla mezi účastníky sporná. Pokud jde o další předpoklad naplnění skutkové podstaty správního deliktu podle § 135b písm. g) zákona o spotřebních daních, celní orgány v rámci správního řízení dospěly k závěru, že předmětné zboží je tabákovým výrobkem podle zákona o spotřebních daních, a to konkrétně podle § 101 odst. 3 písm. d) – tzn. ostatním tabákem, tedy tabákem k jinému účelu než ke kouření. Ze shora uvedené argumentace Nejvyššího správního soudu však vyplývá, že tento závěr nemůže obstát.

Nad rámec nutného odůvodnění Nejvyšší správní soud pro úplnost znovu odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 4. 6. 2008, čj. 22 Ca 53/2007 - 50, v němž bylo vysloveno, že: *„Mezi zpracovateli posudků a analýz byl v okamžiku rozhodování žalovaného (§ 75 s. ř. s.) spor o tom, zda je předmětné zboží Golem způsobilé ke kouření bez dalšího zpracování. Stojí proti sobě totiž na straně jedné žalobcem předkládaný znalecký posudek, podle kterých není předmětné zboží způsobilé ke kouření běžným uživatelem bez dalšího průmyslového zpracování, a na druhé straně posudek CTL, podle něhož sice nelze toto zboží kouřit v lulce či po ubalení cigarety, lze jim však naplnit dutinku a takto naplněnou ji kouřit. Krajský soud vzhledem k rozpornosti těchto závěrů doplnil dokazování zkouškou kouření dutinky naplněné předmětným zbožím, kdy takto bylo přímo u soudního jednání prokázáno, že takto naplněná dutinka po zapálení hoří, hořet při běžném kouření nepřestane, a to ani při přerušení tahu, přičemž zhasnutí takto laicky vyrobené cigarety bylo dosaženo až „típnutím“, tzn. ubašením cigarety o popelník. V řízení tedy bylo prokázáno, že předmětné zboží lze při běžném laickém kuřáckém užití kouřit bez jakéhokoli dalšího zpracování, čímž se ukázal správným i závěr žalovaného o nesprávnosti znaleckého posudku Ing. J.“* Krajský soud proto uzavřel, že: *„předmětné zboží je způsobilé ke kouření bez dalšího průmyslového zpracování, proto ať už se jedná o tabák či o tabákový odpad (...), je toto zboží předmětem spotřební daně. Závěr znaleckého posudku Ing. J. o nezpůsobilosti předmětného zboží ke kouření byl vyvrácen dokazováním provedeným v soudním řízení – zkouškou kouření tohoto zboží“.* Otázkou způsobilosti směsi Golem ke kouření se zabýval již i Nejvyšší správní soud (např. v rozhodnutí ze dne 30. 10. 2008, čj. 2 Afs 132/2007 - 62, www.nssoud.cz).

V nyní posuzované věci ovšem k závěru, že tabákové směsi Golem a César jsou tabákovým odpadem ve smyslu § 101 odst. 3 písm. c) bodu 2 zákona o spotřebních daních, tj. že jsou způsobilé ke kouření, nelze nalézt dostatek podkladů v soudním ani ve správním spisu. Měly-li by být tabákové výrobky v nyní posuzované věci kvalifikovány jako tabákový odpad ve smyslu § 101 odst. 3 písm. c) bodu 2 zákona o spotřebních daních, musela by takováto kvalifikace vycházet z adekvátního dokazování a odrazit se v obsahu spisů. Zároveň je však zřejmé, že námitka stěžovatelky týkající se nejednotné praxe správních orgánů v obdobných případech je důvodná. Nejvyšší správní soud v této souvislosti připomíná, že mezi základní principy správního rozhodování patří povinnost rozhodovat v obdobných případech obdobným způsobem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne

29. 6. 2005, čj. 8 As 5/2005 - 53, č. 1062/2007 Sb. NSS). Důsledkem tohoto principu je pak mj. povinnost věrohodně vysvětlit při odlišném rozhodování důvody takového postupu.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud pochybil, přitakal-li postupu celních orgánů, které kvalifikovaly předmětné zboží – tabákové směsi Golem a Cézar – jako tabákové výrobky podle § 101 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních, které jsou podle § 101 odst. 1 tohoto zákona předmětem daně, a při splnění dalších zákonných předpokladů, shledaly stěžovatelku vinnou ze spáchání správního deliktu podle § 135b písm. g) zákona o spotřebních daních. Tabákovými výrobky podle zákona o spotřebních daních totiž bylo možno i v rozhodném období (tj. 31. 12. 2006) v souladu se Směrnicí rozumět pouze tabák, který je vhodný (způsobilý) ke kouření. Ostatní tabák podle § 101 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních, tj. tabák určený a vhodný k jinému účelu než ke kouření, nebylo možno považovat za tabákové výrobky podléhající spotřební dani.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, napadený rozsudek krajského soudu proto zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí rovněž o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. prosince 2008

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu